*Supplemento ordinario alla "Gazzetta Ufficiale,, n. 69 del 21 marzo 1985*

*Spedizione in abbonamento postale - Gruppo I (70%)*

# GAZZETTA UFFICIALE

## DELLA REPUBBLICA ITALIANA

*PARTE PRIMA* | Roma - Giovedì, 21 marzo 1985 | SI PUBBLICA NEL POMERIGGIO DI TUTTI I GIORNI MENO I FESTIVI

DIREZIONE E REDAZIONE PRESSO IL MINISTERO DI GRAZIA E GIUSTIZIA - UFFICIO PUBBLICAZIONE DELLE LEGGI E DECRETI - CENTRALINO 65101
AMMINISTRAZIONE PRESSO L'ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO - LIBRERIA DELLO STATO - PIAZZA G. VERDI, 10 - 00100 ROMA - CENTRALINO 85081

N. 22

## MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 19 marzo 1985, n. **26.**

**Decreto-legge 19 dicembre 1984, n. 853, convertito, con modificazioni, nella legge 17 febbraio 1985, n. 17, recante disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte sul reddito e disposizioni relative all'amministrazione finanziaria.**

# SOMMARIO

# CIRCOLARI

## MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 19 marzo 1985, n. **26.**

**Decreto-legge 19 dicembre 1984, n. 853, convertito, con modificazioni, nella legge 17 febbraio 1985, n. 17, recante disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte sul reddito e disposizioni relative all'amministrazione finanziaria.**

*Alle Intendenze di Finanza*
*Agli Ispettorati Compartimentali delle tasse ed II.II. sugli affari*
*Agli Ispettorati Compartimentali delle imposte dirette*
*Agli Uffici IVA*
*Agli Uffici Distrettuali delle imposte dirette*
*Agli Uffici del registro*

e, per conoscenza:

*Alla Presidenza del Consiglio dei Ministri*
*A tutti i Ministeri*
*A tutte le Direzioni Generali del Ministero delle Finanze*
*Al Servizio Centrale Ispettori Tributari*
*Al Comando Generale della Guardia di Finanza*
*Alla Confederazione Generale dell'Industria Italiana*
*All'Associazione fra le società italiane per azioni*
*Alla Confederazione italiana piccola e media industria*
*Alla Confederazione generale della agricoltura italiana*
*Alla Confederazione cooperative italiane*
*Alla Confederazione nazionale coltivatori diretti*
*Alla Confederazione italiana del commercio - Confcommercio*
*Alla Confederazione generale italiana dell'artigianato - Confartigianato*
*Alla Confederazione nazionale dell'artigianato*
*Alla Confederazione italiana esercenti attività commerciali - Confesercenti*
*Alla Confederazione italiana armatori liberi*
*Alla Confederazione italiana dei servizi pubblici degli enti locali - C.I.S.P.E.L.*
*Alla federazione italiana pubblici esercizi (F.I.P.E.)*
*Alla Federazione nazionale commercio petroli - Assopetroli*
*All'Associazione nazionale aziende gas e petroli liquefatti,* via Larga, 8, Milano
*All'Associazione nazionale commercianti in ferro e acciai, metalli non ferrosi, rottami ferrosi, ferramenta e affini,* corso Venezia, 47-49, Milano
*All'Associazione nazionale tra i produttori di alimenti zootecnici*
*All'Associazione nazionale mugnai e pastai d'Italia*

La *Gazzetta Ufficiale* n. 41-*bis* del 17 febbraio 1985 ha pubblicato la legge 17 febbraio 1985, n. 17, di conversione del decreto-legge 19 dicembre 1984, n. 853, recante disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte sul reddito e disposizioni relative all'amministrazione finanziaria. Il testo del citato decreto-legge n. 853, coordinato con la relativa legge di conversione, è stato pubblicato nel supplemento ordinario alla *Gazzetta Ufficiale* n. 48 del 25 febbraio 1985.

Il provvedimento, che dà attuazione a precisi indirizzi parlamentari, comprende misure che costituiscono in parte i presupposti, in parte gli strumenti ed in parte le premesse di un'azione intesa a contenere il fenomeno dell'evasione e quello della erosione degli imponibili. In particolare, il provvedimento tende a soddisfare quella esigenza da tutti avvertita di una riduzione del ventaglio delle aliquote IVA — senza scopi di inasprimento dell'imposizione — mediante l'accorpamento delle stesse in tre aliquote (2, 9 e 18 per cento), con il mantenimento di una quarta (38 per cento) di interesse marginale per la esiguità del numero dei beni ad essa soggetti. Contemporaneamente esso provvede alla riduzione di talune aliquote nei confronti di beni non destinati a consumatori finali ma impiegati per la produzione di beni e servizi, attenuando in tal modo il fenomeno dei crediti d'imposta.

Altro elemento caratterizzante del provvedimento è costituito dalla introduzione, sia pure con carattere di temporaneità, di nuovi regimi di imposta, imperniati sulla forfetizzazione dell'IVA dovuta e del reddito imponibile, applicabili da parte di tutti gli esercenti arti e professioni e dalle imprese commerciali — comprese ovviamente quelle artigianali — in relazione a determinati presupposti relativi alle risultanze contabili riferite all'anno 1984.

Tanto premesso, ai fini di una corretta ed uniforme applicazione delle nuove disposizioni, si forniscono qui di seguito taluni primi chiarimenti che rispondono alle più immediate esigenze degli operatori economici interessati e degli uffici chiamati alla applicazione delle disposizioni stesse.

### 1 - *Aliquote.*

L'art. 1, primo comma, del decreto n. 853 attua, con effetto dal 1° gennaio 1985, la manovra di accorpamento delle aliquote dell'imposta sul valore aggiunto, consistente nella unificazione al 9 per cento delle previgenti aliquote dell'8 e del 10 per cento e nella unificazione al 18 per cento delle previgenti aliquote del 15, 20 e 30 per cento.

La disposizione stabilisce conseguentemente per i commercianti al minuto e gli altri contribuenti di cui all'art. 22 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, le nuove percentuali di scorporo dell'imposta conglobata nei corrispettivi annotati a norma dell'art. 24 del decreto medesimo, riconfermando, nel contempo, il criterio matematico alternativo previsto dal quarto comma dell'art. 27.

Con i successivi commi 2, 3, 4, 5 e 6 vengono determinati nuovi trattamenti di aliquota per talune operazioni.

In particolare sono state assoggettate all'aliquota del 2 per cento le operazioni di seguito elencate:

1) Le cessioni e le importazioni di pane, altri prodotti di panetteria, paste alimentari e latte fresco di cui all'art. 2, lettera *l*), del decreto n. 633.

Pertanto, in un coordinamento formale, devono ritenersi implicitamente abrogati: la lettera *l*) del citato art. 2; la lettera *g*) del successivo art. 68; l'inciso « per le cessioni non soggette all'imposta a norma dell'art. 2, lettera *l*) » contenuto nel sesto comma dell'art. 21, nonché il riferimento alla lettera *l*) dell'art. 2 contenuto nell'ultimo comma dell'art. 30.

2) Le cessioni e le importazioni di crusche.

In proposito va precisato che con l'espressione « crusche » il legislatore ha inteso fare riferimento ai prodotti già indicati al numero 67) della tabella *A*, parte seconda, allegata al decreto n. 633, per cui l'aliquota agevolata torna applicabile anche alle stacciature ed agli altri residui della vagliatura, della molitura o di altre lavorazioni dei cereali e dei legumi.

3) Le cessioni e le importazioni di aragoste, astici (homarus sp.p.), ostriche, freschi (vivi o morti), refrigerati, congelati, secchi, salati o in salamoia; non sgusciati, semplicemente cotti in acqua; preparati o conservati (v.d. 03.03 - AI; AII; BI; ex 16.05 - B); di storione e salmone affumicati.

Ciò per effetto della abrogazione, disposta dalla seconda parte del sesto comma dello stesso art. 1, della disposizione di cui all'art. 3, secondo comma, del decreto-legge 1° ottobre 1982, n. 697, convertito, con modificazioni, nella legge 29 novembre 1982, n. 887, e del combinato disposto delle norme di cui all'art. 78, secondo comma, del decreto n. 633 e dell'art. 13 della legge 22 dicembre 1980, n. 889.

4) Le cessioni e le importazioni di periodici, libri, edizioni musicali a stampa e carte geografiche, nonché le prestazioni di composizione e stampa degli stessi e le cessioni e le importazioni della carta occorrente.

Va sottolineato che, dalla data di operatività (1° gennaio 1985) delle disposizioni contenute nel più volte citato decreto n. 853, per i periodici il beneficio della aliquota agevolata si rende applicabile indipendentemente dalla loro natura, nel senso cioè che il riconoscimento del detto beneficio non è più subordinato alla sussistenza del carattere politico, sindacale, culturale, religioso o sportivo.

Per periodico o pubblicazione periodica, al fine che qui interessa, deve intendersi ogni pubblicazione registrata come tale presso la cancelleria del Tribunale nella cui circoscrizione la pubblicazione stessa deve effettuarsi ai sensi dell'art. 5 della legge 8 febbraio 1948, n. 47.

Si rammenta che le cessioni di giornali quotidiani sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 2, lettera *i*), del decreto n. 633.

Si fa presente altresì che, in virtù di quanto disposto dal successivo art. 2, ottavo comma, del decreto n. 853, gli editori, per il commercio dei giornali periodici, nonché delle altre pubblicazioni periodiche di prezzo non superiore a L. 8.000, registrati come tali, continueranno ad applicare la particolare modalità di determinazione dell'imposta di cui all'art. 74, lettera *c*), del decreto n. 633 e del decreto ministeriale di attuazione 28 dicembre 1972.

Per completezza di trattazione si fa infine presente che, ai sensi dell'art. 4, ultimo comma, del decreto n. 633, sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA le cessioni di pubblicazioni effettuate da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive, prevalentemente nei confronti dei propri associati.

Per quanto concerne i libri, attesa la generica espressione usata dal legislatore, senza alcuna specifica preclusione, come è stata invece operata nel passato, l'aliquota agevolata torna applicabile a tutti i libri, ivi compresi quindi anche quelli di antiquariato, indipendentemente dal loro contenuto.

Ai fini poi dell'applicazione dell'aliquota agevolata alle cessioni e alle importazioni della carta occorrente per i periodici, i libri, compresa quella occorrente per la copertina, le edizioni musicali a stampa e le carte geografiche, si precisa che deve sussistere una correlazione con la sua destinazione agevolata, la quale deve risultare da apposita dichiarazione rilasciata dall'acquirente o importatore, sotto la sua responsabilità.

Nell'ipotesi di variazione di impiego della carta rispetto alla originaria destinazione che ha dato luogo all'applicazione dell'aliquota agevolata, dovrà procedersi alla regolarizzazione della relativa operazione a norma dell'art. 26, primo comma, del decreto n. 633. Nell'ipotesi di acquisto di carta in parte con aliquota ridotta e in parte con aliquota normale, la corrispondente destinazione può risultare dalle risultanze contabili.

Si rammenta che le cessioni agli editori della carta destinata alla stampa di giornali quotidiani, nonché le prestazioni relative alla composizione e stampa dei giornali medesimi sono esenti da tributo ai sensi dell'art. 10, n. 10, del decreto n. 633 e che le importazioni fatte dagli editori medesimi della carta destinata alla stampa dei predetti giornali quotidiani non sono soggette a tributo ai sensi dell'art. 68, lettera *c*), del decreto medesimo.

5) Canoni di abbonamento alle radiodiffusioni circolari.

L'imposta con aliquota agevolata si applica esclusivamente per i canoni di abbonamento alle radiodiffusioni circolari e non anche alle prestazioni di servizi delle radiodiffusioni, salvo quelle aventi carattere prevalentemente politico, sindacale, culturale, religioso, sportivo, didattico o ricreativo, effettuate ai sensi dell'art. 19, lettere *b*) e *c*), della legge 14 aprile 1975, n. 103, per le quali l'aliquota è stata stabilita nella misura del 2 per cento dall'art. 3 del decreto-legge n. 697 del 1982.

Sono state assoggettate all'aliquota del 9 per cento le operazioni di seguito elencate:

1) Le cessioni e le importazioni di energia elettrica e gas per uso domestico e per uso di imprese estrattive e manufatturiere, comprese le imprese poligrafiche, editoriali e simili.

Nel richiamare i criteri di massima enunciati nella declaratoria n. 331293 del 9 luglio 1981 in ordine al concetto di « uso domestico », si precisa che per la individuazione delle imprese beneficiarie occorre fare riferimento al decreto ministeriale 29 ottobre 1974, recante la tabella dei coefficienti di ammortamento, nel quale le imprese estrattive e manufatturiere sono quelle comprese nei gruppi da IV a XV. Si precisa, altresì,

che, ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta, le imprese utilizzatrici che ne hanno titolo debbono inviare alle imprese erogatrici apposita richiesta scritta, valida fino a revoca, contenente la dichiarazione, sotto la propria responsabilità, di trovarsi nelle condizioni soggettive previste dalla legge e che l'energia elettrica o il gas saranno utilizzati nell'esercizio dell'impresa estrattiva o manufatturiera.

2) Le cessioni e le importazioni di gas metano e gas petroliferi liquefatti, destinati ad essere immessi direttamente nella tubazione delle reti di distribuzione per essere successivamente erogati.

Per quanto concerne le importazioni di gas metano non sussistono problemi circa l'applicazione dell'aliquota ridotta sulle importazioni dello stesso, in quanto, come è noto, il prodotto viene immesso direttamente nelle tubazioni delle reti di distribuzione. E tale aliquota ridotta torna applicabile anche nel caso in cui il gas metano debba sostare, a fini tecnici (passaggio dalla fase liquida a quella gassosa), in impianti collegati in modo diretto ed esclusivo con la rete di distribuzione.

Per quanto riguarda poi le cessioni di gas petroliferi liquefatti, si fa presente che assumono rilevanza esclusivamente le transazioni effettuate successivamente alla nazionalizzazione dei prodotti, atteso che le eventuali cessioni poste in essere anteriormente esulano dalla sfera di applicazione dell'IVA trattandosi di beni allo « stato estero ».

3) Le cessioni e le importazioni dei prodotti petroliferi di cui ai punti F/4, I/2, I/3 della tabella *A* allegata al decreto-legge 23 ottobre 1964, n. 989, convertito, con modificazioni, nella legge 18 dicembre 1964, n. 1350, e successive modificazioni, ed ai punti A/1, A/3, G/4, H/1, H/4, H/5, H/9 e L/1 della tabella *B* allegata allo stesso decreto come sostituita dalla legge 19 marzo 1973, n. 32, e successive modificazioni.

4) Le cessioni e le importazioni di carboni fossili, comprese le mattonelle, gli ovoidi e simili (v.d. 27.01); di ligniti e relativi agglomerati (v.d. 27.02); di coke e semi-coke di carbon fossile e di lignite, agglomerati o non (v.d. 27.04-A e B); di coke di petrolio (v.d. 27.14-B).

5) Le cessioni e le importazioni delle materie tessili e loro manufatti indicati nella sezione XI della tariffa doganale comune vigente alla data del 20 dicembre 1984 e nelle voci 65.01, 65.02, 65.03, 65.04, 65.05, 68.13-A e 13-B e 70.20-B della tariffa stessa, nonché degli altri prodotti di cui alla legge 12 agosto 1957, n. 757, e successive modificazioni.

In particolare, sono soggetti all'aliquota ridotta, in quanto non più compresi nella tabella *B* allegata al decreto n. 633, quale sostituita dall'art. 1, comma 8, del decreto n. 853, anche i filati e tessuti di vicuna, cammello e cachemir.

Sono state portate all'aliquota ordinaria del 18 per cento le somministrazioni di alimenti e bevande in pubblici esercizi di categoria lusso, compresi quelli alberghieri.

Con l'occasione, si ritiene opportuno precisare che l'aliquota normale del 18 per cento torna applicabile anche alle cessioni e importazioni di caviale (uova di storione). Infatti, nella fattispecie, non si rende applicabile la disposizione contenuta nell'art. 78 del decreto n. 633, posto che per il commercio e l'importazione del prodotto medesimo l'I.G.E. era dovuta nei modi, termini e misura normali.

Sempre in materia di aliquota, l'art. 1 del decreto in rassegna provvede ad un ridimensionamento dell'ambito applicativo dell'aliquota del 38 per cento, riformulando all'ottavo comma la tabella *B* allegata al decreto n. 633.

Una nota particolare merita la disposizione di cui al comma 7 dell'art. 1, la quale dispone, al fine di rendere attuale anche la tabella *A*, allegata al decreto n. 633, concernente tra l'altro i beni e servizi soggetti ad aliquota diversa da quella normale, naturalmente coordinata con le nuove disposizioni recate dallo stesso articolo, un riordino legislativo nella delicata materia delle aliquote d'imposta che aveva subito nel tempo numerose modifiche.

In adempimento della cennata disposizione, è stato emanato il decreto ministeriale di contenuto ricognitivo e dichiarativo del 28 febbraio 1985, pubblicato nel supplemento ordinario alla *Gazzetta Ufficiale* n. 55 del 5 marzo successivo, contenente nelle parti seconda e terza, rispettivamente, i beni ed i servizi soggetti alle aliquote del 2 e del 9 per cento. La parte prima riguarda i prodotti agricoli e ittici rientranti nel regime speciale di cui all'art. 34 del decreto n. 633 alle cui cessioni, com'è noto, tornano applicabili le aliquote corrispondenti a quelle di compensazione forfetaria stabilite dal decreto ministeriale 5 gennaio 1985.

E' appena il caso di ricordare che per tutti i beni e servizi non compresi nella tabella *A* (aliquote del 2 e del 9 per cento) e nella tabella *B* (aliquota del 38 per cento) è applicabile l'aliquota normale del 18 per cento.

Le nuove aliquote si applicano anche per le operazioni effettuate, a decorrere dal 1° gennaio 1985, nei confronti dello Stato e degli enti ed istituti indicati nell'ultimo comma dell'art. 6 del decreto n. 633, ancorché le stesse derivino da contratti conclusi anteriormente a tale data. E tale disposizione non subisce, per evitare le complicazioni derivanti dal permanere delle vecchie aliquote anche successivamente alla suddetta data, alcuna eccezione.

Essa vale quindi anche per le operazioni per le quali le fatture emesse sono state annotate sul registro « in sospeso » di cui alla circolare n. 32 del 27 aprile 1973, ogni qualvolta il pagamento dei corrispettivi viene eseguito successivamente al 31 dicembre 1984.

Tuttavia, l'art. 1, comma 11, prevede l'inapplicabilità delle nuove aliquote alle operazioni in questione a condizione che alla data del 31 dicembre 1984, anche nel caso in cui alla predetta data non siano stati ancora pagati i relativi corrispettivi, siano state emesse e registrate le fatture ai sensi degli articoli 21, 23 o 24 del decreto n. 633 ai fini della conseguenziale liquidazione e del relativo versamento del tributo.

Con il successivo comma 12 è stata disposta, inoltre, l'abrogazione dell'art. 4 del decreto-legge 1° ottobre 1982, n. 697, convertito, con modificazioni, nella legge 29 novembre 1982, n. 887, il quale dichiarava non applicabili le variazioni delle aliquote previste dallo stesso decreto alle operazioni effettuate nei confronti dello Stato e degli enti sopra richiamati derivanti da con-

tratti conclusi anteriormente al 4 ottobre 1982. La disposizione stabilisce, nel contempo, che le operazioni in parola aventi per oggetto beni indicati nella riformulata tabella *B* sono soggette all'aliquota del 38 per cento, anche se i relativi contratti siano stati conclusi prima dell'entrata in vigore (4 ottobre 1982) del citato decreto n. 697, sempreché, beninteso, le relative fatture non siano state emesse e registrate entro il 31 dicembre 1984, nel qual caso si rende applicabile la disciplina prevista dal precedente comma 11.

Ai fini della determinazione delle diverse aliquote nell'ipotesi di cui al terzo comma dell'art. 24 del decreto n. 633 (ventilazione dei corrispettivi), l'ultimo comma dell'art. 1 stabilisce che gli acquisti e le importazioni effettuati entro il 31 dicembre 1984 con le aliquote allora vigenti e registrati dopo tale data si considerano effettuati con le corrispondenti nuove aliquote.

Per quanto concerne, infine, le cessioni di beni effettuate — nel significato che l'espressione «effettuazione delle operazioni» assume nell'art. 6 del decreto n. 633 — nel mese di dicembre 1984, con fatturazione differita ai sensi dell'art. 21, quarto comma, dello stesso decreto, si precisa che in ordine alle medesime non operano le variazioni di aliquota disposte dal decreto n. 853.

## 2 - *Rottami ed altri materiali di recupero.*

Con il decimo comma dell'art. 1 del decreto n. 853 è stato integrato l'art. 74 del decreto n. 633, concernente disposizioni relative a particolari settori, con l'aggiunta di due commi contenenti nuove modalità di applicazione del tributo in materia di commercio di rottami ed altri materiali di recupero, ritenute utili per evitare particolari abusi che si verificavano nel settore.

Stabilisce il primo dei suddetti commi aggiunti che le cessioni di rottami, cascami ed avanzi di metalli, ferrosi e non ferrosi, e dei relativi lavori, di carta da macero, di stracci e di scarti di ossa, pelli, vetri, gomma e plastica, sono effettuate senza pagamento dell'imposta, fermi restando gli obblighi di cui al titolo secondo del decreto n. 633.

Va sottolineato, innanzitutto, che la norma riguarda esclusivamente le cessioni dei beni in questione, per cui sono rimaste assoggettate al tributo, con le aliquote proprie dei beni stessi, le relative importazioni nonché le prestazioni di servizi.

Circa il contenuto, la norma comprende una gamma di rottami e scarti, cioè di beni atti, in via di principio, al recupero del metallo o di componenti di altra natura non utilizzabili di per sé, bensì a seguito di lavorazione e trasformazione.

Ciò spiega la non assoggettabilità a tributo delle cessioni in parola, costituenti passaggi intermedi, tributo che verrà corrisposto successivamente al momento della cessione del prodotto finito.

Irrilevante si presenta la natura dei materiali di recupero che possono essere ferrosi o non ferrosi, cartacei, di stoffa, ovvero ossa, scarti di pelli, di vetro, di gomma, di plastica, nonché il metodo di realizzazione degli stessi, per cui rientrano anche gli avanzi di metalli, cioè quelli che si producono nel corso della lavorazione o fabbricazione della ghisa, del ferro o dell'acciaio (quali le torniture, limature, rottami di lingotti, di barre, di profilati, ecc.), nonché scorie, matte, scaglie ed altri avanzi.

Nel particolare regime, inoltre, rientrano anche le cessioni dei «relativi lavori», ossia dei manufatti — rottami — intendendosi per tali quei manufatti divenuti inutilizzabili in assoluto rispetto alla loro primitiva destinazione.

Così non può considerarsi rottame al fine che interessa una apparecchiatura obsoleta, una vecchia autovettura, un vagone ferroviario dismesso e quindi ceduto, posto che gli stessi sono ancora idonei in astratto ad assolvere la loro funzione; è rottame invece una autovettura che, a seguito di sinistro, non si presenti più nelle condizioni di essere comunque ripristinata all'uso.

Il beneficio della non assoggettabilità a tributo ha carattere oggettivo, per cui riguarda tutte le cessioni dei beni in parola, dal raccoglitore fino alle imprese manufatturiere, comprese quelle effettuate da queste ultime di scarti della lavorazione, con obbligo tuttavia della emissione della relativa fattura la quale dovrà contenere, in luogo dell'ammontare dell'imposta, la annotazione che si tratta di operazione effettuata senza pagamento dell'imposta con l'indicazione della relativa norma (art. 74, sesto comma, del decreto n. 633).

Particolari disposizioni sono dettate con il secondo comma aggiunto per i raccoglitori non dotati di sede fissa per la successiva rivendita, i quali, per le cessioni effettuate, non hanno obbligo di emissione delle fatture al cui adempimento deve invece provvedere il cessionario, ma sono soltanto tenuti alla loro numerazione e conservazione, ai sensi dell'art. 39 del decreto n. 633.

Ogni cessione, quindi, deve essere coperta da fattura o autofattura, e, conseguentemente, deve ritenersi caducata la circolare n. 70 dell'8 novembre 1973, per la parte relativa agli adempimenti da osservare in ordine agli acquisti di rottami e di materiale di recupero.

Va precisato infine che le cessioni effettuate senza pagamento dell'imposta sono considerate operazioni imponibili ai fini del terzo comma dell'art. 30 del decreto n. 633, per cui non opera la limitazione ivi prevista per la richiesta a rimborso della eventuale eccedenza d'imposta.

L'introduzione del commercio dei rottami e degli altri materiali di recupero tra i particolari settori di cui all'art. 74 del decreto n. 633 comporta, nei riflessi della nuova disciplina forfetaria di cui all'art. 2 e di cui sarà detto in prosieguo, la inapplicabilità della disciplina stessa per effetto della norma di cui al comma 8 dello stesso art. 2, e quindi l'applicazione dell'imposta nel modo normale, per le cessioni sia di rottami che di parti o pezzi degli stessi recuperati, ferma restando la non assoggettabilità a tributo dei rottami. La preclusione dell'applicazione della disciplina forfetaria opera evidentemente per i soggetti che effettuano cessioni di rottami nell'ambito di un'attività di impresa avente per oggetto operazioni di tale tipo, preclusione che deve ritenersi estesa anche alle operazioni derivate dalla stessa attività, ancorché abbiano per oggetto beni recuperati o servizi connessi.

3 - *Regime forfetario - Premessa.*

L'accorpamento delle aliquote, operato con l'art. 1 del provvedimento in esame, oltre a realizzare gli obiettivi specifici di cui si è detto, e cioè semplificazione, migliore trasparenza del tributo ed omogeneità delle stesse in modo da incidere sul problema dei rimborsi, costituisce il presupposto indispensabile per l'introduzione del particolare regime di determinazione dell'imposta sul valore aggiunto previsto dall'art. 2 del provvedimento medesimo. Peraltro, il raggiungimento delle finalità che con il provvedimento si intendono perseguire ha reso necessario che la nuova normativa operasse, con analoghi princìpi ispirati a parziale forfetizzazione, non solo ai fini della determinazione dell'IVA dovuta ma anche ai fini della determinazione del reddito imponibile. In presenza dei necessari presupposti e fatte salve le eccezioni previste dalla legge, il contribuente è quindi vincolato a uniformi comportamenti sia ai fini IVA sia ai fini dell'imposizione diretta.

Stabilisce in particolare il primo comma del citato art. 2 che per ciascuno degli anni 1985, 1986 e 1987 l'imposta sul valore aggiunto dovuta dagli esercenti imprese commerciali — esclusi gli enti non commerciali di cui all'art. 2, lettera *c*), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 598 — che nell'anno 1984 hanno tenuto la contabilità semplificata di cui all'art. 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e quella dovuta dagli esercenti arti e professioni sono determinate riducendo l'imposta relativa alle operazioni imponibili delle percentuali stabilite nella tabella *A* allegata al decreto-legge n. 853, a titolo di detrazione forfetaria dell'imposta afferente gli acquisti di beni e servizi e le importazioni.

Trattasi di un regime temporaneo, limitato cioè ad un triennio, che non concretizza un totale regime forfetario ma che determina un criterio parzialmente forfetario nella determinazione dei dati, fiscalmente rilevanti, relativi agli acquisti. Infatti, la forfetizzazione dell'imposta detraibile non è riferita globalmente ed indistintamente a tutti gli acquisti, ma, come meglio sarà illustrato in seguito, viene riconosciuta analitica detrazione per determinati acquisti.

4 - *Soggetti ammessi al particolare regime di determinazione dell'imposta.*

Dal punto di vista soggettivo, sono innanzitutto tenuti, per il triennio 1985-87, al nuovo particolare regime di determinazione dell'IVA, salvo l'esercizio della facoltà di opzione per il regime ordinario di cui al comma 16 dell'art. 2, gli esercenti imprese commerciali persone fisiche e società di persone (società in nome collettivo e in accomandita semplice, società di armamento e società di fatto) che nell'anno 1984 hanno tenuto la contabilità semplificata in conformità alle disposizioni relative all'imposta sul reddito delle persone fisiche, sussistendone i relativi presupposti.

Sono altresì tenuti al regime forfetario i predetti esercenti imprese commerciali che pur avendo tenuto nell'anno 1984 la contabilità ordinaria non hanno tuttavia conseguito nel medesimo anno ricavi per un ammontare superiore a 780 milioni di lire, salvo il disposto del comma 18 dell'art. 2.

Gli esercenti imprese commerciali che hanno intrapreso l'attività nel corso del 1984 e che nell'anno stesso hanno tenuto la contabilità ordinaria, devono ragguagliare ad anno i ricavi conseguiti nella frazione di detto periodo d'imposta. Se l'importo che ne risulta non è superiore a 780 milioni di lire, sono soggetti al nuovo regime forfetario, salva la facoltà di optare per il regime ordinario; in caso contrario sono obbligati alla tenuta della contabilità ordinaria per il triennio 1985-1987.

Sono inoltre soggetti al particolare regime tutti gli esercenti arti e professioni nonché, per l'equiparazione posta dall'art. 5 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 e dal primo comma dell'art. 49 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, le società o associazioni costituite tra artisti o professionisti per l'esercizio in forma associata dell'arte o della professione.

Le prestazioni relative a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa entrano, se soggette ad IVA, nel relativo regime forfetario, salvo diversa opzione; esse invece, come pure le altre indicate dal terzo comma dell'art. 49 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 597, rimangono oggettivamente estranee alla forfetizzazione ai fini della imposizione sul reddito in quanto soggette ad altre forme di forfetizzazione ai sensi del penultimo comma dell'art. 50 del medesimo decreto del Presidente della Repubblica, del quale non è stata sospesa l'applicazione.

Sono esclusi dai particolari sistemi di determinazione dell'imposta recati dal più volte citato art. 2:

*a*) le società di capitali (società per azioni, in accomandita per azioni ed a responsabilità limitata), le società cooperative e le società di mutua assicurazione, obbligate in ogni caso alla tenuta della contabilità ordinaria;

*b*) gli enti pubblici o privati, diversi dalle società, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

*c*) gli enti non commerciali residenti e non residenti, di cui all'art. 2, lettera *c*), del decreto del Presidente della Repubblica n. 598, per esplicita esclusione prevista dal primo comma dell'art. 2;

*d*) gli esercenti imprese commerciali che hanno tenuto nell'anno 1984 la contabilità ordinaria in dipendenza della opzione per il regime ordinario fatta, ai sensi dell'art. 18 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600, nella dichiarazione, presentata nel 1984 con effetto per il triennio 1983-85, atteso che gli effetti della detta opzione per il regime ordinario si estendono di diritto, giusta quanto disposto dal comma 18 dell'art. 2, all'intero triennio 1985-87.

Sono, altresì, escluse, ma ai soli effetti della determinazione forfetaria dell'IVA, ai sensi dell'art. 2, comcomma 8, del decreto n. 853, l'attività della pesca marittima, nonché le attività di cui agli articoli del decreto n. 633: art. 34 (regime speciale per i produttori agricoli) a nulla rilevando l'esercitata opzione di cui all'ultimo comma dello stesso articolo, come chiarito con la circolare n. 9 del 28 gennaio 1985; art. 74, quale integrato dal comma 10 dell'art. 1, (concernente particolari settori: commercio di sali e tabacchi importati o fab-

bricati dall'Amministrazione autonoma dei monopoli dello Stato ceduti attraverso le rivendite dei generi di monopolio; commercio dei fiammiferi, limitatamente alle cessioni successive alle consegne effettuate al Consorzio industrie fiammiferi; commercio dei giornali periodici e di altre pubblicazioni periodiche registrate come tali di prezzo non superiore a L. 8.000; prestazioni dei gestori di posti telefonici pubblici, telefoni a disposizione del pubblico e cabine telefoniche stradali; vendita al pubblico di documenti di viaggio relativi ai trasporti pubblici urbani di persone; attività di spettacolo; commercio di rottami, cascami e avanzi di metallo, ferrosi e non ferrosi, e dei relativi lavori, di carta da macero, di stracci e di scarti di ossa, pelli, vetri, gomma e plastica) e art. 74-*ter* (agenzie di viaggio e turismo). Per tali attività nulla è modificato in ordine all'osservanza delle disposizioni relative alla normale applicazione dell'I.V.A. ed in particolare delle discipline previste nei citati articoli 34, 74 e 74-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica n. 633.

Si richiama l'attenzione sulla disposizione della seconda parte del comma 13 dell'art. 2, ai sensi del quale gli esercenti imprese commerciali che nell'anno 1984 hanno tenuto la contabilità ordinaria ed hanno conseguito ricavi per ammontare superiore a 780 milioni, negli anni successivi sono vincolati per l'intero triennio per i regimi ordinari ed alla tenuta della relativa contabilità.

Per i soggetti che intraprendono l'esercizio di imprese commerciali e di arti o professioni nel triennio 1985-87, in mancanza dell'elemento di riferimento oggettivo, il provvedimento in rassegna stabilisce, al comma 19, l'applicazione del nuovo particolare regime, a meno che i soggetti interessati non optino per il regime ordinario, nella dichiarazione di inizio di attività di cui all'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633.

### 5 - *Scritture contabili per i soggetti tenuti al nuovo regime.*

In ordine alla tenuta delle scritture contabili ai fini dell'I.V.A., per i contribuenti soggetti all'applicazione del regime forfetario, permangono i normali obblighi previsti dal titolo secondo del decreto del Presidente della Repubblica n. 633, riguardanti la tenuta dei registri di cui agli articoli 23, 24, 25 o 39, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633.

Tali registri obbligatori, opportunamente integrati, ai sensi dell'art. 18 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600, anche con le indicazioni relative alle rimanenze, valgono pure ai fini dell'imposizione diretta, in quanto per i soggetti che si avvalgono del regime forfetario resta fermo il beneficio della contabilità semplificata.

Inoltre, la deduzione delle quote di ammortamento dei beni ammortizzabili in più di tre anni è subordinata alla tenuta del registro dei beni ammortizzabili (art. 2, comma 9).

In relazione alla nuova tecnica di determinazione dell'I.V.A. dovuta da parte dei contribuenti che si avvalgono del regime forfetario sono state individuate violazioni di particolare pericolosità, penalmente sanzionate. Stabilisce, infatti, l'art. 2, comma 26, del decreto n. 853 che i detti contribuenti, qualora nell'ipotesi di cui al quarto comma dell'art. 41 del decreto n. 633, non provvedano nella loro qualità di cessionari o committenti alla regolarizzazione nei modi e nei termini ivi stabiliti, sono puniti, ferma restando la pena pecuniaria di cui allo stesso art. 41, con l'arresto fino a due anni o con l'ammenda fino a 4 milioni di lire se nell'anno abbiano effettuato acquisti senza applicazione dell'imposta per un ammontare di corrispettivi superiore a 10 milioni di lire, e con l'ammenda fino a 4 milioni di lire se nell'anno abbiano effettuato acquisti senza applicazione dell'imposta per un ammontare di corrispettivi non superiore a 10 milioni di lire.

### 6 - *Determinazione dell'imposta sul valore aggiunto in regime forfetario.*

I soggetti tenuti all'applicazione del nuovo regime forfetario non possono, per il triennio 1985-87, procedere alla determinazione dell'I.V.A. dovuta secondo il principio fondamentale previsto dall'art. 19 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633, in base al quale, salvi i casi di limitazione o di esclusione ivi previsti, tutti i beni e servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, danno diritto alla detrazione della relativa imposta.

Per essi, invece, l'ammontare del tributo dovuto è calcolato riducendo di determinate percentuali (indicate nella Tabella *A* allegata al decreto n. 853 e diverse secondo i vari tipi di attività esercitata) l'ammontare dell'I.V.A. relativa alle operazioni imponibili effettuate, determinato secondo le disposizioni contenute nel decreto del Presidente della Repubblica n. 633.

La diversificazione delle percentuali forfetarie di detrazione in relazione ai diversi settori di attività esercitata, comporta, per i soggetti che esercitano attività aventi differenti percentuali di detrazione, il calcolo separato dell'imposta per ciascuna attività, sempreché le operazioni effettuate nell'esercizio di ciascuna di esse siano annotate distintamente. In mancanza della distinta annotazione si applica, relativamente a tutte le attività per le quali non è stata operata la distinta annotazione, la percentuale di riduzione meno elevata (art. 2, commi 14 e 15, del decreto n. 853).

Valgano in proposito i seguenti esempi:

*Esempio n. 1:*

Contribuente che svolge un'attività la cui percentuale di detrazione forfetaria sia del 35% (trasporti):

| | | |
|---|---|---|
| ammontare delle operazioni imponibili effettuate . . . . . . . . . | L. | 100.000.000 |
| IVA relativa alle operazioni imponibili . . . . . . . . . . . . . | » | 18.000.000 |
| IVA detraibile in via forfetaria . | » | 6.300.000 |
| IVA dovuta . . . . . . . . . | » | 11.700.000 |

*Esempio n. 2:*

Commerciante al minuto che esercita due settori di attività per i quali sono previste distinte percentuali di detrazione forfetaria:

*a*) ipotesi di distinta annotazione dei corrispettivi:

cessione di prodotti alimentari e bevande:

al 9%, su 200.000.000 IVA relativa . L. 18.000.000

percentuale di detrazione forfettaria (78%) . . . . . . . . . . » 14.040.000

IVA dovuta . . . . . . . . . » 3.960.000

cessione di latte e latticini:

al 2%, su 120.000.000 IVA relativa L. 2.400.000

percentuale di detrazione forfetaria (83%) . . . . . . . . . . . . » 1.992.000

IVA dovuta . . . . . . » 408.000

IVA complessiva dovuta . » 4.368.000

*b*) ipotesi, per lo stesso soggetto, di indistinta annotazione dei corrispettivi: sul totale complessivo dell'I.V.A. relativa di L. 20.400.000 (18.000.000 + 2.400.000) si applica la percentuale di detrazione meno elevata e cioè il 78%, pari a L. 15.912.000 e quindi con una imposta dovuta di L. 4.488.000 in luogo di L. 4.368.000, di cui all'ipotesi *sub a*).

Ai sensi del comma 2 dell'art. 2 del decreto n. 853 la detrazione forfetaria non si applica sull'imposta relativa alla cessione di beni ammortizzabili in più di tre anni, indipendentemente dalla data di acquisto dei beni medesimi e indipendentemente dal fatto che il contribuente abbia o meno detratto l'I.V.A. all'atto dell'acquisto. Concorre, invece, nella determinazione dell'ammontare delle operazioni imponibili l'imposta relativa alle cessioni di beni ammortizzabili in periodo non superiore a tre anni.

Valgano in proposito i seguenti esempi:

*a*) cessione di bene ammortizzabile in periodo non superiore a tre anni da parte di soggetto che fruisce della percentuale di detrazione del 35%:

IVA relativa alle operazioni imponibili . . . . . . . . . . L. 10.000.000+

IVA relativa alla cessione di bene ammortizzabile in periodo non superiore a tre anni . . . . . . . . » 1.000.000=

Totale IVA sulle vendite . . . L. 11.000.000—

IVA detraibile in via forfetaria (35% su 11.000.000) . . . . . . » 3.850.000=

IVA dovuta . . . . . . L. 7.150.000

*b*) cessione di bene ammortizzabile in periodo superiore a tre anni:

IVA relativa alle operazioni imponibili . . . . . . . L. 10.000.000+

IVA relativa alla cessione del bene ammortizzabile . . . . . » 1.000.000=

Totale IVA sulle vendite . . L. 11.000.000—

IVA detraibile in via forfetaria (coeff. 35% calcolato su L. 10.000.000) . » 3.500.000=

IVA dovuta . . . . . . . . . . L. 7.500.000

*7 - Contribuenti che effettuano operazioni non imponibili.*

Il terzo comma dell'art. 2 reca la disciplina del sistema forfetario di detrazione per quei soggetti che effettuano operazioni non imponibili, disponendo che a tali contribuenti compete, con riguardo alle citate operazioni, una distinta detrazione forfetaria, calcolata mediante l'applicazione delle stesse percentuali indicate nell'allegata Tabella *A* sull'imposta che sarebbe applicabile per analoghe operazioni effettuate nel territorio dello Stato.

In altri termini, ai soli fini della determinazione della base sulla quale applicare i parametri fissi di detrazione d'imposta, le operazioni non imponibili si considerano alla stessa stregua di quelle imponibili.

L'introduzione di una disposizione come quella in esame si è resa indispensabile — attesa l'inesistenza di una imposta effettiva su cui commisurare la detrazione — per evitare che ai soggetti che applicano il regime forfetario fosse negato il recupero dell'imposta a monte per le operazioni di esportazione e assimilate.

E' ovvio che nei casi in cui il soggetto considerato effettui, nel medesimo periodo, sia operazioni imponibili che non imponibili, la detrazione di cui al terzo comma in discussione viene ad aggiungersi a quella, afferente le operazioni imponibili, di cui al primo comma.

Allo scopo, peraltro, di consentire il corretto calcolo e il relativo riscontro, il citato terzo comma subordina il diritto alla detrazione forfetaria relativa alle operazioni non imponibili all'onere che le stesse siano annotate distintamente, anche per aliquota, sul registro delle fatture attive o su quello dei corrispettivi di cui, rispettivamente, agli articoli 23 e 24 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.

Alla mancata osservanza dell'adempimento in parola (annotazione distinta per importo ed aliquota) consegue la perdita del diritto alla detrazione forfetaria predeterminata sulla base teorica relativa alle operazioni non imponibili. La distinta annotazione in parola viene, quindi, a porsi come condizione sostanziale ai fini della detrazione forfetaria di cui trattasi.

Interessati alla particolare disciplina anzidetta sono, per espressa previsione normativa, gli operatori che effettuano:

1) cessioni di beni all'esportazione ai sensi dell'art. 8, primo comma, lettera *a*) del decreto del Presidente della Repubblica n. 633/1972;

2) cessioni di beni all'esportazione, mediante il sistema c.d. « triangolare », agendo in tale contesto nella veste di cedenti nazionali, cioè di primi cedenti (stesso art. 8, primo comma, lettera *a*);

3) cessioni di beni nello Stato a non residenti che ne curano l'esportazione entro novanta giorni dalla consegna, ai sensi dell'art. 8, primo comma, lettera *b*);

4) operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione di cui all'art. 8-*bis*, primo comma;

5) prestazioni di servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali di cui al primo comma dell'articolo 9;

6) cessioni di beni di cui all'art. 38-*quater* nei confronti di viaggiatori stranieri;

7) cessioni di beni e prestazioni di servizi, in applicazione di trattati e accordi internazionali, ai sensi del primo e terzo comma dell'art. 72.

Sono esclusi dalla succitata detrazione prevista dal terzo comma:

1) i soggetti che, nelle c.d. « operazioni triangolari » di cui al citato art. 8, primo comma, lettera *a*), intervengono nella duplice veste di cessionari nazionali-cedenti all'estero. Il motivo di tale esclusione appare chiaro, ove si consideri che le cessioni all'estero da essi effettuate derivano da acquisti oggettivamente non imponibili, ai sensi dello stesso art. 8, lettera *a*);

2) i soggetti che nelle cessioni all'esportazione (semplici o triangolari) agiscono nella veste di commissionari. Anche in tal caso, l'esclusione da qualsiasi forma di detrazione è giustificata dalla circostanza che, nella fase precedente l'operazione di esportazione, non viene applicata alcuna imposta ai sensi del richiamato art. 8, lettera *a*);

3) i soggetti che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi senza pagamento d'imposta nei confronti di esportatori (od operatori assimilati) rientranti nel regime ordinario e che si avvalgono della facoltà di acquistare in sospensione d'imposta, ai sensi del combinato disposto del primo comma, lettera *a*) e secondo dell'art. 8 e del secondo comma degli articoli 8-*bis* e 9.

Valga in proposito il seguente esempio:

commerciante all'ingrosso di beni diversi dai prodotti alimentari e bevande (percentuale di detrazione forfetaria, come da tabella *A*, n. 11 = 80 per cento) che, nel periodo d'imposta considerato, abbia effettuato solo cessioni all'esportazione ai sensi dell'art. 8, lettera *a*), per un importo complessivo di L. 100.000.000:

| | | |
|---|---|---|
| importo fatturato ex art. 8, lett. *a*) | L. | 100.000.000 |
| IVA relativa addebitata . . . | » | 0 |
| IVA teoricamente calcolata (per es. 18%) . . . . . | » | 18.000.000 |
| detrazione forfetaria (80% di lire 18.000.000) . . . . | » | 14.400.000 |

In mancanza dell'IVA da versare, l'importo della detrazione così calcolata costituirà un credito d'imposta per il soggetto in questione.

Ove, invece, lo stesso commerciante abbia effettuato, in un determinato periodo, operazioni imponibili per un importo di L. 120.000.000 e cessioni all'esportazione — escluse quelle di cui all'art. 8, lettera *c*) — per un totale di L. 5.000.000, procederà al calcolo del suo debito d'imposta nel modo seguente:

| | | |
|---|---|---|
| importo operazioni imponibili . | L. | 120.000.000 |
| IVA relativa addebitata (18%) . | » | 21.600.000 |
| detrazione forfetaria afferente tali operazioni (80% di L. 21.600.000) . | » | 17.280.000 |
| importo fatturato ex art. 8, lett. *a*) | » | 5.000.000 |
| IVA relativa addebitata . . . . | » | 0 |
| IVA teoricamente calcolata (18%) . | » | 900.000 |
| detrazione forfetaria riguardante le operazioni non imponibili (80% di lire 900.000) . . . . . . . . . . . . | » | 720.000 |

L'IVA da versare per il periodo considerato sarà di L. 3.600.000, ottenuta sottraendo da L. 21.600.000 la somma delle due detrazioni (L. 17.280.000 + L. 720.000), cioè L. 18.000.000.

Il quarto comma del citato art. 2 stabilisce, nella prima parte, che le disposizioni del primo comma, lettera *c*) e del secondo comma dell'art. 8, del secondo comma degli articoli 8-*bis* e 9 e dell'art. 68, lettera *a*), del decreto del Presidente della Repubblica n. 633/72 e successive modificazioni, relative alla facoltà di acquistare o importare beni e servizi senza applicazione d'imposta, non si applicano ai contribuenti che applicano il regime forfetario, che pur disporrebbero di un « plafond » derivante da operazioni non imponibili.

Il venir meno dell'agevolazione di cui trattasi per i soggetti sopraindicati si spiega tenendo presente che il mantenimento della facoltà in parola avrebbe dato luogo ad una ingiustificata duplicazione di detrazione.

La violazione della disposizione di cui al citato quarto comma dell'art. 2, che fa divieto ai contribuenti forfetari di acquistare o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta, è punita, ai sensi del successivo comma 25, con la pena pecuniaria da due a sei volte l'ammontare dell'imposta non applicata.

8 - *Contribuenti che effettuano operazioni esenti.*

I soggetti che effettuano esclusivamente operazioni esenti, in mancanza di operazioni imponibili le quali costituiscono il presupposto indispensabile ai fini dell'applicazione delle percentuali di detrazione, non possono in concreto avvalersi di alcuna detrazione forfetaria.

Per i contribuenti invece che effettuano promiscuamente operazioni imponibili ed operazioni esenti, ai fini della determinazione dell'I.V.A. dovuta, devono essere prese in considerazione soltanto quelle imponibili, sulla cui relativa imposta va calcolata la percentuale forfetaria di detrazione.

Valga in proposito il seguente esempio:

contribuente che effettua congiuntamente operazioni imponibili con coefficiente di detrazione del 35% ed operazioni esenti:

| | | |
|---|---|---|
| operazioni imponibili . | 100.000.000 | |
| IVA relativa (18%) . . | | L. 18.000.000 |
| operazioni esenti . . . | 100.000.000 | |
| volume di affari complessivo . . . . . . . . | 200.000.000 | |
| IVA detraibile in via forfetaria (coeff. 35 % su 18.000.000) . . . . . . . | | » 6.300.000 |
| IVA dovuta . . . . . | | L. 11.700.000 |

9 - *Imprese manufatturiere che acquistano rottami od altri materiali di recupero.*

La non assoggettabilità al tributo delle cessioni di beni previsti dall'art. 74, quale integrato dal comma 10 dell'art. 1 del decreto n. 853, ha richiesto, nell'ambito del regime forfetario caratterizzato dall'applicazione delle percentuali di detrazione, un idoneo correttivo al fine di evitare l'applicazione delle percentuali stesse in assenza di onere di imposta a monte.

A ciò provvede la disposizione di cui alla seconda parte del quarto comma dell'art. 2 del decreto n. 853, la quale stabilisce che le imprese manifatturiere fruenti della detrazione forfetaria che acquistano rottami o altri materiali di recupero di cui al citato art. 74, sono tenute al pagamento della relativa imposta, con applicazione dell'aliquota propria dei beni acquistati.

La norma intende ripristinare la effettiva situazione contabile su cui applicare le percentuali forfetarie.

Quanto alle modalità di pagamento dell'imposta la norma prevede il versamento periodico (mensile o trimestrale) il cui ammontare è determinato in sede di liquidazione relativa al periodo in cui sono state annotate le fatture ricevute ovvero emesse nell'ipotesi di obbligo di emissione di autofattura.

Nella liquidazione periodica l'ammontare dell'imposta relativa agli acquisti anzidetti deve essere evidenziato mediante distinta annotazione, e concorre alla determinazione del debito d'imposta ovvero a ridurne l'eventuale eccedenza.

### 10 - *Ventilazione dei corrispettivi.*

Come è noto, l'art. 24, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 stabilisce che per determinate categorie di commercianti al minuto che effettuano vendite di beni soggetti ad aliquote d'imposta diverse, il Ministro delle finanze può consentire, stabilendo le modalità da osservare, che la registrazione dei corrispettivi delle operazioni imponibili sia fatta senza distinzione per aliquota e che la ripartizione dell'ammontare dei corrispettivi ai fini dell'applicazione delle diverse aliquote sia fatta in proporzione degli acquisti.

E' noto altresì che in relazione alla citata disposizione è stato emanato il decreto ministeriale di attuazione 24 febbraio 1973 con il quale nel delimitare, dal punto di vista oggettivo, l'ambito applicativo della disposizione a determinati beni rientranti in talune categorie (prodotti alimentari o dietetici; articoli tessili o di vestiario, comprese le calzature; prodotti per l'igiene personale o farmaceutici) disciplina il procedimento e le modalità di calcolo dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, tenendo conto degli acquisti e delle importazioni dei beni destinati alla rivendita e della cessione dei beni stessi senza emissione di fattura e prevedendo che l'imposta relativa alle cessioni effettuate con emissione di fattura va cumulata con quella dei corrispettivi delle vendite senza fattura.

In relazione alla nuova normativa contenuta nel più volte citato decreto n. 853 è stato emanato il decreto ministeriale 19 marzo 1985, in corso di pubblicazione, con il quale si è provveduto alla integrazione delle disposizioni recate dal decreto ministeriale 24 febbraio 1973 stabilendo che i contribuenti che si avvalgono, per il triennio 1985-87, del regime forfetario di determinazione dell'imposta sul valore aggiunto dovuta debbono, in correlazione alla ripartizione dei corrispettivi imponibili per i diversi settori di attività per i quali sono previste diverse percentuali di detrazione, procedere alla annotazione degli acquisti e delle importazioni distintamente per ciascun settore di attività.

La cennata disposizione non è applicabile ai commercianti al minuto autorizzati alla vendita di prodotti alimentari e bevande che commerciano anche altri beni e che hanno effettuato nell'anno 1984 acquisti di beni destinati alla rivendita per un ammontare non superiore a 50 milioni di lire, risultante dalle relative fatture o bollette doganali registrate nello stesso anno.

Naturalmente, per i contribuenti con volume d'affari annuo non superiore a 18 milioni di lire resta ferma la possibilità di avvalersi del sistema di calcolo dell'IVA dovuta basato sull'aliquota media, prevista dal comma 6 dell'art. 2.

Valgano in proposito i seguenti esempi:

*Esempio n.* 1:

Commerciante al minuto che ha effettuato acquisti per un ammontare superiore a 50 milioni:

| | |
|---|---|
| Acquisti | 350.000.000 |
| Corrispettivi | 500.000.000 di cui 225.000.000 settore A e 275.000.000 settore B |

| | | | |
|---|---|---|---|
| *Acquisti settore A* | 157.500.000 | *Acquisti settore B* | 192.500.000 |
| 50% al 2% . | 78.750.000 | — | — |
| 30% al 9% . . | 47.250.000 | 10% al 9% . . | 19.250.000 |
| 20% al 18% . . | 31.500.000 | 90% al 18% . . | 173.250.000 |
| | 157.500.000 | | 192.500.000 |

*Ventilazione*:

| | | | |
|---|---|---|---|
| *Corrispettivi* | 225.000.000 | *Corrispettivi* | 275.000.000 |
| 50% al 2% . . | 112.500.000 | — | — |
| 30% al 9% . . | 67.500.000 | 10% al 9% . . | 27.500.000 |
| 20% al 18% . . | 45.000.000 | 90% al 18% . . | 247.500.000 |
| | 225.000.000 | | 275.000.000 |

Calcolo dell'imposta incorporata (con metodo matematico)

*Settore A*:

| | | |
|---|---|---|
| Corrispettivi al 2% . | $\frac{112.500.000}{102} \times 100 = 110.294.110$ | |
| base imponibile . . . | 110.294.110 | |
| IVA 2% . . . . . . | 2.206.000 | 2.206.600 |
| Corrispettivi al 9% . | $\frac{67.500.000}{109} \times 100 = 61.926.605$ | |
| base imponibile . . | 61.926.605 | |
| IVA 9% . . . . . | 5.573.000 | 5.573.000 |
| Corrispettivi al 18% . | $\frac{45.000.000}{118} \times 100 = 38.135.593$ | |
| base imponibile . . | 38.135.593 | |
| IVA 18% . . . . . . | 6.864.000 | 6.864.000 |
| Totale IVA settore A | . . . . . . . . . . . . . . | 14.643.000 |

*Settore B*:

| | | |
|---|---|---|
| Corrispettivi al 9% . | $\frac{27.500.000}{109} \times 100 = 25.229.357$ | |
| base imponibile . . . | 25.229.357 | |
| IVA 9% . . . . . . | 2.271.000 | 2.271.000 |
| Corrispettivi al 18% . | $\frac{247.500.000}{118} \times 100 = 209.745.760$ | |
| base imponibile . . . | 209.745.760 | |
| IVA 18% . . . . . . | 37.754.000 | 37.754.000 |
| Totale IVA settore B | . . . . . . . . . . . . . . | 40.025.000 |

Calcolo dell'IVA dovuta

*Settore A*:

| | | |
|---|---|---|
| Totale imposta relativa alle operazioni imponibili . | 14.643.000 | |
| IVA detraibile in via forfetaria (percentuale 78%) . . | 11.421.540 | |
| differenza . . | 3.221.460 | |
| IVA dovuta settore A . . | | 3.221.000 |

*Settore B*:

| | | |
|---|---|---|
| Totale imposta relativa alle operazioni imponibili . . . | 40.025.000 | |
| IVA detraibile in via forfetaria (percentuale 65%) . | 26.016.250 | |
| Differenza . . . | 14.008.750 | |
| IVA dovuta settore B . . | | 14.009.000 |
| Totale IVA dovuta | | 17.230.000 |

*Esempio n. 2*:

Commerciante al minuto di prodotti alimentari e bevande e di altri beni che ha effettuato acquisti per un ammontare non superiore a 50 milioni:

| | | | |
|---|---|---|---|
| *Acquisti* | (50.000.000) | | |
| acquisti al 2% | 11.250.000 | percentuale . | 22,5% |
| acquisti al 9% | 9.500.000 | percentuale | 19,0% |
| acquisti al 18% | 29.250.000 | percentuale | 58,5% |
| | 50.000.000 | | 100% |
| *Corrispettivi* | (90.000.000) | di cui 40.500.000 pari al 45% per il settore A e 49.500.000 pari al 55% per il settore B | |
| 22,5% al 2% | 20.250.000 | | |
| 19% al 9% | 17.100.000 | | |
| 58,5% al 18% | 52.650.000 | | |
| | 90.000.000 | | |

Calcolo dell'imposta incorporata (con metodo matematico):

Corrispettivi al 2% $\frac{20.250.000}{102} \times 100 = 19.853.000$

| | | |
|---|---|---|
| base imponibile . . | 18.853.000 | |
| IVA 2% . | 397.000 | 397.000 |

Corrispettivi al 9% $\frac{17.100.000}{109} \times 100 = 15.688.000$

| | | |
|---|---|---|
| base imponibile . | 15.688.000 | |
| IVA 9% . . | 1.412.000 | 1.412.000 |

Corrispettivi al 18% $\frac{52.650.000}{118} \times 100 = 44.619.000$

| | | |
|---|---|---|
| base imponibile . | 44.619.000 | |
| IVA 18% . | 8.031.000 | 8.031.000 |
| Totale IVA | | 9.840.000 |

| | |
|---|---|
| IVA su corrispettivi settore A (45%) . | 4.428.000 |
| IVA su corrispettivi settore B (55%) | 5.412.000 |
| | 9.840.000 |

*Settore A*:

| | | |
|---|---|---|
| Totale imposta su operazioni imponibili . | 4.428.000 | |
| IVA detraibile in via forfetaria (78%) . | 3.454.000 | |
| differenza . . . . . . . | 974.000 | |
| IVA dovuta settore A . . . . . . . | | 974.000 |

*Settore B*:

| | | |
|---|---|---|
| Totale imposta su operazioni imponibili . | 5.412.000 | |
| IVA detraibile in via forfetaria (65%) . | 3.518.000 | |
| differenza . . . . . . . . . . . . . . | 1.894.000 | |
| IVA dovuta settore B . . . . . . . . | | 1.894.000 |
| *Totale IVA dovuta* . . . . . . . . . | | 2.868.000 |

11 - *Detrazione nei modi ordinari aggiuntiva di quella forfetaria.*

Come in precedenza accennato, la forfetizzazione non riguarda indistintamente tutti gli acquisti di beni e servizi in quanto lo stesso art. 2 prevede il diritto alla detrazione nei modi ordinari dell'imposta afferente determinate operazioni.

Tale detrazione analitica, in aggiunta a quella forfetaria, è subordinata alla spettanza del diritto alla detrazione medesima, nel senso che soffre delle limitazioni e delle esclusioni previste dal decreto del Presidente della Repubblica n. 633 ed in particolare dall'art. 19 dello stesso decreto.

Pertanto, per l'ammissibilità della detrazione analitica, primaria condizione è che i beni ed i servizi siano stati acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione e che inoltre non sussistano le limitazioni od esclusioni specifiche previste dal citato art. 19 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633.

Per quanto concerne i contribuenti forfetari che effettuano promiscuamente operazioni imponibili ed esenti, la detrazione analitica dell'imposta relativa ai beni e servizi utilizzati promiscuamente è ammessa nei limiti consentiti dal terzo comma del citato art. 19 e con le eventuali rettifiche di cui al successivo articolo 19-*bis*.

Tanto premesso, l'art. 2 consente per le sole specifiche ipotesi appresso indicate la detrazione nei modi ordinari della:

*a*) imposta afferente gli acquisti e le importazioni di beni ammortizzabili in più di tre anni.

La individuazione dei beni ammortizzabili va effettuata sulla base dei criteri previsti in materia di imposizione diretta e, quanto al periodo di ammortamento, con riferimento alle disposizioni contenute nel decreto ministeriale 29 ottobre 1974;

*b*) imposta afferente le locazioni finanziarie ed i noleggi dei beni di cui alla precedente lettera *a*), purché la durata dei relativi contratti non sia inferiore alla metà del periodo di ammortamento.

Anche l'IVA addebitata sui canoni di locazione finanziaria e di noleggio di beni ammortizzabili in più di tre anni è esclusa dalla forfetizzazione ed è detraibile nel modo normale, sempreché spettante a norma dell'art. 19 del decreto n. 633 e nel rispetto dei chiarimenti forniti alla precedente lettera *a*).

E' indispensabile inoltre, ai fini della detraibilità nel modo normale, che la durata del contratto di locazione finanziaria, anche se trattasi di immobili, e di noleggio non sia inferiore alla metà del periodo di ammortamento.

In proposito va precisato che le cennate condizioni operano anche in relazione ai contratti stipulati anteriormente al 1° gennaio 1985 ed in corso alla stessa

data, e in tale ipotesi è ammessa la detrazione nel modo normale dell'IVA addebitata sui canoni di locazione finanziaria e di noleggio fatturati a partire dal 1° gennaio 1985 in dipendenza di contratti aventi la originaria durata non inferiore alla metà del periodo di ammortamento del bene.

Deve ritenersi valido, al fine che interessa, anche il rinnovo del contratto originario, carente del requisito temporale, a condizione che nel contratto di rinnovo venga rispettato ex novo il limite temporale. In altri termini, non è sufficiente una proroga pura e semplice del termine di durata del contratto che ai fini del computo del termine medesimo tenga conto del periodo di ammortamento anteriore al 1° gennaio 1985;

*c)* imposta afferente l'eventuale affitto di azienda.

Al riguardo va precisato che nella fattispecie in esame deve trattarsi di affitto di azienda ovvero di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa, intesa l'espressione secondo l'accezione giuridica di tale termine ai sensi dell'art. 2555 del codice civile.

Va precisato altresì che il locatore, titolare dell'unica azienda data in affitto, perde, con l'affitto dell'azienda, lo *status* di soggetto passivo d'imposta e conseguentemente l'operazione non è soggetta ad IVA bensì ad imposta di registro;

*d)* imposta afferente le lavorazioni relative a beni formanti oggetto dell'attività propria dell'impresa, eseguite da terzi senza alcun impiego di materiali o impiegando esclusivamente materiali forniti dal committente.

La disposizione trova fondamento nella esigenza di evitare disparità di trattamento tra imprese integrate, le quali provvedono direttamente all'intero ciclo produttivo, e quelle che per la produzione di beni si avvalgono in ordine ad una o più fasi del processo produttivo di terzi affidandone la esecuzione agli stessi.

Invero, le seconde, in mancanza della disposizione in esame che consente loro la detrazione analitica dell'IVA afferente le lavorazioni, si sarebbero venute a trovare rispetto alle prime in una posizione discriminata posto che avrebbero sopportato il maggior carico d'imposta afferente le lavorazioni non considerato in sede di determinazione della percentuale forfetaria di detrazione.

Il beneficio della detrazione analitica è subordinato alle condizioni che le lavorazioni, nel significato sopra indicato, si riferiscano a beni che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa committente, nel significato che all'espressione è stata data con la circolare n. 25 del 3 agosto 1979, e che tali lavorazioni vengano eseguite da terzi senza alcun impiego di propri materiali, ovvero impiegando esclusivamente materiali forniti dal committente.

Da quanto sopra consegue che non è consentita la detrazione nel modo ordinario dell'imposta afferente le lavorazioni ogni qualvolta le stesse siano relative a beni strumentali ovvero vengano impiegati dal prestatore di servizio materiali propri.

La detrazione in parola è limitata al 73% dell'imposta addebitata in fattura;

*e)* imposta afferente le prestazioni ricevute in dipendenza di rapporti di agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e procacciamento di affari relativi all'attività propria dell'impresa.

Nella fattispecie è necessario che le prestazioni siano eseguite per beni o servizi costituenti oggetto dell'attività propria del soggetto interessato alla detrazione.

La detrazione è limitata all'82 o al 91 per cento della imposta addebitata in fattura secondo che le prestazioni siano rese da intermediari con o senza deposito;

*f)* imposta afferente le prestazioni di opera intellettuale relative all'attività propria dell'arte o professione esercitata.

La norma riguarda gli esercenti arti e professioni ai quali è consentita la detrazione analitica dell'imposta afferente le prestazioni di opera intellettuale relative all'attività propria dell'arte o professione esercitata.

Deve quindi trattarsi innanzitutto di prestazione d'opera intellettuale, o attività professionale, le cui fonti regolatrici sono da rinvenire negli articoli del libro V, titolo III, capo II del codice civile.

Le anzidette prestazioni devono altresì essere relative all'attività propria dell'arte o professione esercitata dal soggetto interessato alla detrazione.

In proposito si ritiene opportuno precisare che al fine che interessa è necessario che sussista una inerenza, anche funzionale, della prestazione alla attività svolta dal soggetto che ha richiesto la prestazione medesima.

Così è ammessa in detrazione analitica l'IVA inerente una prestazione resa da un professionista ad altro professionista utilizzata da quest'ultimo per lo svolgimento della propria attività professionale (pareri, consulti, ecc.), nonché quella resa, ad esempio, da un commercialista ad un avvocato (revisione di bilanci, eccetera) purché inerente e connessa funzionalmente alle prestazioni professionali proprie di quest'ultimo.

Anche per tale ipotesi la detrazione spetta non per l'intero ammontare dell'IVA addebitata, bensì limitatamente al 94 o all'85 per cento dell'imposta stessa secondo che le prestazioni siano rese da soggetti di cui al n. 38 o di cui al n. 39 della tabella *A*.

Le limitazioni delle detrazioni indicate alle lettere *d)*, *e)*, *f)* si applicano indipendentemente dal fatto che colui che esegue le prestazioni sia soggetto a regime ordinario o forfetario;

*g)* altre detrazioni analitiche.

A norma della disposizione contenuta nella nota apposta al n. 36 della tabella *A* allegata al decreto n. 853, relativamente agli agenti o rappresentanti di commercio, l'IVA relativa agli acquisti di carburanti e lubrificanti per i veicoli utilizzati nell'esercizio della attività di intermediazione è esclusa dalla forfetizzazione e continua ad essere detraibile nel modo ordinario ai sensi dell'art. 19 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633.

Compete, altresì, in aggiunta a quella forfetaria, la maggiore detrazione prevista dall'art. 1, comma 11, della legge 19 dicembre 1983, n. 696, pari al 6 per cento della base imponibile risultante dalle fatture e bollette doganali relative ad acquisti, importazioni e locazioni finanziarie di macchine operatrici ed apparecchiature meccaniche ad elevata tecnologia, risultanti da ordinativi emessi entro il 31 marzo 1985, giusta proroga recata dall'art. 14, secondo comma, della legge 22 dicembre 1984, n. 887. Trattasi di provvidenze finanziarie attuate attraverso lo strumento fiscale, per cui la cennata maggiore detrazione, in assenza di espresse dispo-

sizioni limitative in proposito, continua ad applicarsi in aggiunta a quelle spettanti a norma dell'art. 2 del decreto n. 853.

12 - *Le imprese minime.*

Particolari disposizioni di natura semplificativa ed agevolativa sono dettate, dal sesto comma dell'art. 2, nell'ambito del regime forfetario IVA, per le imprese minime, intendendosi per tali quelle che, con riferimento a ciascun anno del triennio 1985-87, hanno realizzato nell'anno precedente un volume di affari non superiore a 18 milioni di lire, determinato a norma dell'art. 20 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633.

Le dette norme agevolative, in sostanza, pur essendo applicabili da soggetti tenuti, con vincolo triennale, all'osservanza delle nuove disposizioni relative al regime forfetario, presentano autonoma rilevanza annuale con riferimento al volume d'affari realizzato nell'anno precedente.

Ciò comporta che, qualora nel corso di un anno venga superato il limite dei 18 milioni di lire, le disposizioni cessano di avere applicazione a partire dall'anno solare successivo.

I soggetti che intraprendono l'esercizio di una impresa nel corso del triennio 1985-87, se ritengono di realizzare un volume d'affari che comporti l'applicazione delle disposizioni di cui al citato sesto comma dell'art. 2, devono indicarlo nella dichiarazione di inizio di attività da presentare a norma del primo comma dell'art. 35 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633.

Va sottolineato che le agevolazioni previste dalla disposizione in rassegna a favore delle imprese minime, con esclusione quindi degli esercenti arti e professioni per definizione e dei soggetti che svolgono le attività indicate nel comma 8 dell'art. 2, costituiscono delle facoltà di cui i destinatari possono avvalersi congiuntamente o meno.

Esse consistono:

*a*) nell'esonero dall'obbligo, ove sussista, di emissione della fattura, con conseguente obbligo di annotazione delle operazioni effettuate a norma dell'art. 24 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633, fermi restando gli obblighi di emissione delle ricevute fiscali e delle bolle di accompagnamento.

L'esonero dall'obbligo non comporta il divieto di emissione della fattura, la quale peraltro deve essere emessa se richiesta dal cliente, anche per obbligo proprio;

*b*) nell'esonero dall'obbligo di registrazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, le quali tuttavia devono essere numerate progressivamente e conservate a norma dell'art. 39 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633.

Al riguardo si ritiene opportuno precisare, come già accennato, che le particolari disposizioni agevolative per le imprese minime, si innestano pur sempre nel regime forfetario, per cui agli esercenti le suddette imprese compete innanzitutto la detrazione forfetaria ai medesimi spettante a norma dell'art. 2, primo comma, con l'applicazione delle percentuali, secondo i vari settori di attività, indicate nella tabella *A* allegata al decreto n. 853.

Per quanto concerne le detrazioni analitiche aggiuntive di cui alle lettere *a*), *b*), *c*), *d*) ed *e*) dello stesso primo comma dell'art. 2, alle condizioni e nelle misure ivi previste e sopra illustrate, va osservato quanto segue.

La detrazione dell'imposta afferente gli acquisti e le importazioni di beni ammortizzabili in più di tre anni e di quella afferente le locazioni finanziarie ed i noleggi di tali beni purché la durata dei relativi contratti non sia inferiore alla metà del periodo di ammortamento, potrà avvenire nelle liquidazioni periodiche in base alle fatture o bollette doganali ricevute nel periodo di riferimento, a condizione che queste siano allegate in originale o in copia fotostatica alla relativa dichiarazione annuale. Quindi la disposizione di cui alla lettera *c*) del comma sesto dell'art. 2 non presenta carattere riduttivo rispetto a quelle di carattere generale previste nel primo comma dell'art. 2, bensì valore agevolativo nel senso che viene consentita la detrazione pur in mancanza dei presupposti contabili necessari, che vengono sostituiti dalla semplice allegazione, sia pure in sede di dichiarazione annuale, delle relative fatture e bollette doganali.

Per quanto riguarda invece le altre detrazioni analitiche sopra menzionate, l'esercizio di esse è condizionato dalla tenuta del registro di cui all'art. 25 del decreto n. 633 e dall'adempimento dell'obbligo di annotazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali di importazione, con conseguente rinuncia all'esonero di cui alla lettera *b*) del sesto comma in esame.

E' appena il caso di precisare che l'obbligo della compilazione dell'elenco clienti di cui all'art. 29 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 continua a permanere relativamente alle fatture emesse e registrate nei confronti dei soggetti di imposta e che l'obbligo della compilazione dell'elenco fornitori di cui al medesimo articolo non sussiste qualora gli esercenti imprese minime si siano avvalsi della facoltà di esonero dalla registrazione degli acquisti.

Nell'ambito delle imprese minime e relativamente ai commercianti al minuto che effettuano promiscuamente cessioni di beni soggetti ad aliquote diverse, il predetto sesto comma dell'art. 2 prevede anche una particolare modalità di individuazione delle aliquote da utilizzare per il calcolo dell'imposta dovuta, imperniata sulla determinazione di una aliquota media, pari al rapporto tra l'ammontare complessivo dell'imposta afferente gli acquisti e l'importazione dei beni destinati alla rivendita ed il complessivo ammontare imponibile degli stessi.

L'aliquota media così ricavata va applicata in primo tempo all'ammontare dei corrispettivi per depurarli dell'imposta incorporata e, in secondo momento, sulla differenza per calcolare l'imposta relativa su cui infine va applicata la percentuale forfetaria di detrazione.

Valga il seguente esempio:

cessioni di beni ad aliquote diverse nel caso di « contribuente minimo » con percentuale di detrazione forfetaria del 35%:

| | |
|---|---|
| ammontare degli acquisti con aliquota al 18% . . . . . . . . . . . . . | 10.000.000 |
| IVA relativa . . . . . . . . . . . | 1.800.000 |
| ammontare degli acquisti con aliquota al 9% . . . . . . . . . . . . . | 1.000.000 |
| IVA relativa . . . . . . . . . . | 90.000 |

calcolo aliquota media:

$$\frac{1.800.000 + 90.000}{11.000.000} = \frac{1.890.000}{11.000.000} = 17{,}18\%$$

| | |
|---|---|
| corrispettivi incassati . . . . . . . | 15.000.000 |
| scorporo dell'imposta (17,18% dei corrispettivi) . . . . . . . . . . . . . | 2.577.000 |
| corrispettivi imponibili . . . . . . | 12.423.000 |
| IVA relativa (17,18% di 12.423.000) . . | 2.134.000 |
| percentuale di detrazione forfetaria (35%) . . . . . . . . . . . . . . . | 747.000 |
| IVA dovuta . . . . . . . . . | 1.387.000 |

La delineata particolare semplificazione è subordinata alla tenuta del registro degli acquisti ed alla annotazione sullo stesso delle fatture e bollette doganali relative agli acquisti ed importazioni di beni destinati alla rivendita, sia pure con la sola indicazione del numero progressivo ad essa attribuito, dell'ammontare imponibile e della relativa imposta.

Si richiama l'attenzione sulla norma del comma 9 dell'art. 2 in parola che per le imprese minime consente la deduzione delle quote di ammortamento dei beni ammortizzabili in più di tre anni, indipendentemente dalla tenuta del registro dei beni ammortizzabili e del registro di cui all'art. 25 del decreto n. 633.

13 - *Liquidazioni, versamenti e dichiarazioni a debito o a credito.*

Per espressa previsione legislativa, le disposizioni relative alla disciplina del regime forfetario valgono anche agli effetti delle liquidazioni periodiche, dei versamenti, della dichiarazione annuale e dell'eventuale rimborso di eccedenza d'imposta.

Pertanto, in sede di liquidazione periodica i contribuenti, mensili o trimestrali a seconda che abbiano realizzato un volume d'affari superiore o non superiore a 480 milioni di lire, debbono calcolare l'imposta dovuta con l'applicazione delle percentuali di detrazione forfetaria e dell'eventuale imposta ammessa in detrazione nei modi ordinari, sulla base delle fatture o bollette registrate nel mese o nel trimestre, tenendo conto dell'imposta relativa alle operazioni imponibili registrate nel mese o nel trimestre.

Il versamento dell'imposta dovuta deve essere effettuato nei prescritti termini (salvo quanto stabilito per la liquidazione e versamento relativi al mese di gennaio 1985 dall'articolo unico, secondo comma, della legge 1° marzo 1985, n. 48) e con le modalità di cui all'art. 38 del decreto n. 633.

Gli stessi criteri valgono anche in sede di dichiarazione annuale.

Il particolare sistema di determinazione dell'imposta non esclude che possano emergere eccedenze di imposta, sia in sede di liquidazione periodica che annuale, ed in quest'ultimo caso permane il diritto del contribuente a chiederne, ai sensi dell'art. 30 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633, il rimborso parziale o totale ovvero l'accredito nell'anno successivo.

14 - *Determinazione forfetaria del reddito d'impresa.*

Il reddito d'impresa dei contribuenti ammessi al regime forfetario viene determinato diminuendo l'ammontare dei ricavi conseguiti, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, delle percentuali stabilite nella tabella *B* allegata al decreto-legge. L'importo che ne risulta va ulteriormente diminuito dei costi specifici indicati nelle lettere da *a*) ad *f*) del comma 9 dell'art. 2 del decreto-legge.

Si fa richiamo a quanto si è esposto in precedenza in relazione ad analoghe norme relative all'IVA Si rileva tuttavia che per quanto riguarda i canoni di locazione, anche finanziaria, relativi agli immobili, la deduzione si opera anche se la durata del relativo contratto è inferiore alla metà del periodo di ammortamento.

L'elencazione dei costi analiticamente deducibili di cui al citato comma 9 dell'art. 2 è anche in questo caso tassativa. Non sono quindi deducibili, tra gli altri, i costi di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione di cui all'ultimo comma dell'art. 68 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597 del 1973, i costi ad utilizzazione pluriennale di cui all'art. 71 dello stesso decreto, le sopravvenienze passive, le perdite, le tasse e imposte indirette sugli affari (registro, bollo, concessioni governative, ecc.), le spese di energia elettrica, illuminazione, forma motrice e di riscaldamento, nonché ovviamente il costo dei beni venduti. Non sono altresì deducibili le residue quote di ammortamento relative ai beni strumentali ammortizzabili in tre anni o meno, quale sia la data di acquisto del bene.

In merito agli interessi passivi va ricordato, in conformità all'indirizzo assunto da questo Ministero con circolare del 2 febbraio 1976, n. 3, prot. n. 9/010-76, che anche nei casi in esame si applica la regola contenuta nell'art. 58 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597 del 1973, in base alla quale detti interessi sono deducibili nella misura risultante dal rapporto proporzionale ivi previsto. E' opportuno altresì ricordare che, ai sensi del decreto-legge 28 novembre 1984, n. 791, convertito nella legge 25 gennaio 1985, n. 6, gli interessi passivi sono deducibili nella determinazione del reddito d'impresa soltanto per la parte che eccede l'ammontare degli interessi e degli altri proventi derivanti da obbligazioni pubbliche esenti da imposte ai sensi dell'art. 31 del decreto del Presidente della Repubblica n. 601 del 1973 e da altre obbligazioni esenti, sottoscritte, acquistate o ricevute in pegno o in usufrutto a decorrere dalla data di entrata in vigore del citato decreto-legge n. 791 che trova applicazione anche alla materia in esame, e quindi dal 28 novembre 1984.

Le quote di ammortamento dei beni strumentali, e cioè di quelli utilizzati per l'esercizio dell'attività di impresa, sono deducibili a condizione che i beni stessi siano ammortizzabili in più di tre anni e che sia stato tenuto il registro dei beni ammortizzabili.

L'avviamento, quale elemento immateriale della azienda — che è strumentale per l'esercizio della impresa — è ammortizzabile a condizione che il relativo costo sia stato effettivamente sostenuto e risulti comprovato dalle prescritte scritture contabili e, in mancanza, dell'atto di acquisto dell'azienda avente data certa. Ricorrendo

tale condizione le quote di ammortamento del valore di avviamento sono deducibili in misura non superiore ad un quinto del valore stesso.

Le spese per l'acquisto dei beni di cui agli articoli 68 e 69 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597 del 1973, di costo unitario non superiore a un milione di lire sono deducibili soltanto nella misura corrispondente alla quota annua di ammortamento, sempre che i beni stessi siano ammortizzabili in più di tre anni. Si precisa tuttavia che il costo unitario dei registratori di cassa di cui alla legge 26 gennaio 1983, n. 18, al netto del credito d'imposta, se non supera lire 1.500.000, è deducibile integralmente nel periodo di imposta in cui i registratori stessi sono stati acquistati. Infatti trattasi di una legge speciale la quale, non essendo stata trasfusa nel testo dell'art. 72, opera autonomamente e non è coinvolta dalla sospensione, per il triennio 1985-87, dello stesso art. 72, disposta dal comma 13 dell'art. 2 del decreto-legge n. 853.

I canoni, i sovracanoni e simili, corrisposti a pubbliche amministrazioni per la concessione in uso di suoli o altri immobili utilizzati per l'esercizio di attività commerciali, ivi compreso l'esercizio di stabilimenti balneari, sono assimilati ai canoni di locazione e quindi deducibili.

Le plusvalenze vanno ad aumentare, senza che su di esse operi alcuna riduzione forfetaria, il reddito imponibile tranne nei casi in cui dal registro dei beni ammortizzabili risultino reinvestite nel medesimo periodo d'imposta in beni strumentali ammortizzabili in più di tre anni. Le quote di ammortamento dei beni acquisiti mediante il reinvestimento delle plusvalenze stesse saranno calcolate sulla differenza tra il costo dei beni acquistati o costruiti e l'ammontare reinvestito e quindi sulla sola parte che eccede la plusvalenza reinvestita. La parte della plusvalenza non reinvestita nell'anno di realizzo entra a formare il reddito imponibile venendo meno per i casi in esame il regime di sospensione di imposta di cui all'art. 54 del decreto n. 597 del 1973. Le plusvalenze realizzate anteriormente al 1° gennaio 1985 continuano ad essere regolate dalla precedente normativa e, quindi, ove ne sussistano i presupposti, continuano a fruire del detto regime di sospensione d'imposta.

15 - *Determinazione forfetaria del reddito di lavoro autonomo.*

Per gli anni 1985, 1986 e 1987 il reddito di lavoro autonomo degli esercenti arti o professioni, che si avvalgono del regime forfetario di cui all'art. 2, comma 10, del decreto legge n. 853, è determinato diminuendo l'ammontare dei compensi conseguiti, sempre al netto dell'imposta sul valore aggiunto, delle percentuali stabilite nelle apposite voci della tabella *B* allegata al decreto-legge stesso. L'ammontare che ne risulta può essere diminuito dei costi tassativamente indicati nelle lettere *a*), *b*) e *c*) del citato comma 10.

Sono altresì deducibili, per il combinato disposto dell'ultima parte del comma 10 dell'art. 2 e del comma 1 dell'art. 3, le quote di ammortamento e i canoni di locazione anche finanziaria relativi agli immobili adibiti esclusivamente all'esercizio dell'arte o della professione, indipendentemente dalla durata dei relativi contratti.

Le spese per l'acquisto di beni strumentali per l'esercizio dell'arte o della professione, il cui costo unitario non sia superiore a 500.000 lire, sono deducibili soltanto per la parte corrispondente alla quota annua di ammortamento e sempre a condizione che i beni stessi siano ammortizzabili in più di tre anni.

16 - *Nuovi criteri di imputazione dei componenti attivi e passivi di reddito nel regime forfetario.*

In ordine ai criteri di imputazione temporale dei componenti attivi e passivi di reddito nel regime forfetario, si sottolinea che il comma 11 dell'art. 2 dispone, in deroga al principio della competenza di cui all'art. 74 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597 ed a quello cosidetto di « cassa », di cui agli articoli 9, comma 2, lettera *a*), e 50, comma 1, dello stesso decreto valevoli, rispettivamente, per la determinazione del reddito d'impresa e di lavoro autonomo, che i ricavi, i compensi e le plusvalenze si considerano realizzati e le spese si considerano sostenute nel periodo d'imposta in cui le relative operazioni sono state o avrebbero dovuto essere registrate e annotate ai fini dell'IVA ovvero, con riguardo ai contribuenti che effettuano soltanto operazioni non soggette a registrazione, nel periodo d'imposta in cui è avvenuta la percezione o l'erogazione. Tuttavia, si rileva che continua ad applicarsi il criterio di competenza, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, relativamente alle quote maturate nell'anno per indennità di quiescenza e di previdenza e per le quote di ammortamento.

Va soggiunto che, ai sensi della seconda parte della disposizione contenuta nel citato comma 11, non si deve tener conto, nella determinazione del reddito, dei ricavi, dei compensi, delle plusvalenze, dei costi e delle minusvalenze che sono stati o avrebbero dovuto essere imputati all'anno 1984 o ad anni precedenti, ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica n. 597 del 1973, ancorché le relative operazioni siano registrate nel triennio successivo all'anno 1984. Si deve invece tener conto dei ricavi e dei compensi costituiti da corrispettivi di operazioni registrate agli effetti dell'IVA nell'anno 1984 o in anni precedenti, se in uno degli anni del triennio i requisiti di competenza o di cassa previsti dal decreto n. 597 vengono per essi a verificarsi. La ragione di tali disposizioni risiede nella esigenza di evitare la duplicazione di imposizione in relazione agli stessi componenti reddituali, ovvero di impedirne la sottrazione all'imposizione.

17 - *Opzioni per il regime ordinario e conseguenti obblighi contabili.*

La disciplina relativa al nuovo regime forfetario non è cogente essendo prevista dal comma 16 dell'art. 2, per i contribuenti ammessi al regime stesso, la facoltà di opzione per il regime di determinazione dell'imposta nei modi ordinari; opzione che, se esercitata, vincola il contribuente per l'intero triennio 1985-87 e, salvo quanto si dirà in seguito, esplica effetto sia ai fini della determinazione dell'IVA dovuta che per la determinazione del reddito imponibile.

L'opzione va esercitata per tutte le attività svolte, e cioé sia nell'ipotesi di esercizio contemporaneo di imprese ed arti o professioni, sia nell'ipotesi di esercizio di più imprese o più attività nell'ambito della stessa impresa. Non è consentita, pertanto, neppure nel caso di separazione delle attività prevista dall'art. 36 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633, l'opzione per il regime ordinario limitatamente ad una

determinata attività, ad eccezione di quelle di cui al comma 8 dell'art. 2 del decreto n. 853, per le quali, come già si é detto, resta in ogni caso ferma, ai fini della determinazione dell'IVA, la disciplina degli articoli ivi indicati, mentre è data facoltà di opzione per la determinazione del reddito imponibile.

Il principio generale secondo cui l'opzione svolge effetti sia ai fini dell'IVA che delle imposte sui redditi trova una deroga nella disposizione di cui al successivo comma 17, il quale prevede relativamente agli imprenditori che esercitano esclusivamente o prevalentemente le attività indicate nella tabella *C*, allegata al decreto n. 853 (industria ed artigianato del latte e dei prodotti della trasformazione del latte; costruzione di opere pubbliche; costruzioni edilizie residenziali e non residenziali; produzione di pane) la facoltà di opzione per la determinazione dell'imposta nei modi ordinari soltanto agli effetti dell'IVA.

L'opzione va esercitata nella dichiarazione annuale relativa all'anno 1984, il cui modello, come già precisato con circolare n. 74 del 28 dicembre 1984, contiene nella prima facciata, in apposito riquadro, due nuovi codici: il codice 115 da utilizzare, mediante barratura della casella A, da parte dei soggetti che optano con effetto congiunto per il regime ordinario IVA e per la determinazione nei modi ordinari del reddito d'impresa e di lavoro autonomo; il codice 116 da utilizzare, mediante barratura della casella B, da parte dei soggetti che, trovandosi nelle condizioni previste dalla legge, intendono optare soltanto per il regime ordinario IVA. L'opzione con effetto anche per la determinazione nei modi ordinari del reddito imponibile deve essere comunicata all'ufficio delle imposte dirette nella dichiarazione relativa all'anno 1984.

I soggetti che iniziano l'attività nel periodo 1985-87 e rientranti nei nuovi regimi forfetari devono esercitare l'opzione in parola, ai sensi del comma 19, nella dichiarazione di inizio di attività di cui all'art. 35 del decreto n. 633 barrando la casella N del quadro B dei modelli AA7/3 e AA9/3, con l'indicazione nel quadro H dei modelli stessi del tipo di opzione esercitata (congiunta o soltanto per l'IVA). Anche in tal caso l'opzione con effetto congiunto deve essere comunicata all'ufficio delle imposte dirette (art. 2, comma 20).

Gli esercenti le attività indicate negli articoli 34, 74, 74-*ter* del decreto n. 633 e quelli esercenti la pesca marittima possono esercitare l'opzione per il regime ordinario di determinazione del reddito nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno 1984 e non in quella IVA relativa allo stesso anno.

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari a seguito dell'esercitata opzione comporta la normale applicazione dell'imposta ed in particolare l'esercizio del diritto alla detrazione di cui all'art. 19 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 (detrazione IVA da IVA), con le esclusioni e le limitazioni ivi previste, nonché il permanere della normale tenuta dei registri obbligatori secondo le disposizioni vigenti.

L'opzione esercitata spiega — come si è ripetuto più volte — effetti, salvo i casi del comma 17 dell'art. 2 del decreto n. 853, anche ai fini della determinazione del reddito d'impresa. L'opzione comporta pertanto, ai sensi del comma 23 dell'art. 2 del decreto 853, l'obbligo della tenuta della contabilità ordinaria prevista dagli articoli da 14 a 16 e 21 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 e quindi della tenuta del libro giornale e del libro degli inventari, delle scritture ausiliarie relative agli elementi reddituali e patrimoniali, delle scritture ausiliarie di magazzino, le quali, peraltro, devono essere tenute, ricorrendo la condizione del superamento dei nuovi limiti di 2 miliardi di lire per i ricavi e di 500 milioni di lire per le rimanenze, a decorrere dal 1° gennaio 1986 e, dal periodo di imposta che avrà inizio dopo il 31 dicembre 1987, da tutte le imprese indipendentemente dall'ammontare dei ricavi conseguiti e dal valore delle rimanenze. Inoltre deve essere redatto annualmente, oltre all'inventario, anche il bilancio con il conto dei profitti e delle perdite a norma dell'art. 2217 del codice civile che va allegato in copia alla dichiarazione annuale dei redditi; deve essere, altresì, tenuto il registro dei beni ammortizzabili, nonché le scritture contabili prescritte per i sostituti d'imposta dall'art. 21 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600. Si rinvia comunque alle richiamate disposizioni degli articoli del decreto n. 600 del 1973.

La disciplina della tenuta dei libri e delle altre scritture contabili è dettata anzitutto dal codice civile, al quale le norme tributarie fanno specifici e ripetuti richiami (fra gli altri, l'art. 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600) ed ha rilevanza di disciplina civilistica. Ai fini della regolare tenuta della contabilità, con la rilevanza che in sede tributaria è riconosciuta ai fini dei controlli e degli accertamenti, devono essere quindi osservate, oltre le particolari disposizioni integrative tributarie, le norme del codice civile, sia per quanto riguarda il contenuto e le modalità di redazione dei registri e delle altre scritture (articoli da 2214 a 2220 del codice civile), sia per quanto riguarda le prescrizioni relative alle formalità alle quali ciascun libro deve essere sottoposto prima di essere messo in uso e, in taluni casi, nel corso dell'uso (numerazione delle pagine, bollatura, vidimazioni dei relativi organi competenti: articoli 2215, 2216 e 2217 del codice civile).

Si evidenzia che, limitatamente al primo semestre 1985, per le imprese che optano per il regime ordinario, il termine di sessanta giorni, previsto dall'art. 22 dello stesso decreto n. 600 per la registrazione delle operazioni nei registri cronologici e nelle scritture ausiliarie di magazzino, è elevato a novanta giorni.

Si sottolinea, infine, che il prospetto delle attività e passività esistenti al 1° gennaio 1985, prescritto dal comma 16 dell'art. 2 per le imprese che optano per il regime ordinario, da compilare e vidimare entro il termine del 15 aprile 1985, deve essere redatto con i criteri di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 dicembre 1974, n. 689, per i beni esistenti al 31 dicembre 1973 e fino al 1° gennaio 1985. Per gli stessi beni e per quelli acquistati successivamente al 31 dicembre 1973 la valutazione va effettuata assumendo i valori fiscali di riferimento quali risultano attribuiti alla data del 31 dicembre 1984.

Gli operatori che optano, in quanto ammessi, per il regime ordinario soltanto ai fini dell'IVA, ai sensi del comma 17 dell'art. 2, devono tenere i registri obbligatori IVA e rimangono alla contabilità semplificata per l'imposizione diretta. I soggetti di cui al comma 8 dell'art. 2 che optano in sede di dichiarazione dei redditi per il regime ordinario di determinazione del reddito di impresa sono tenuti alla contabilità ordinaria.

Per quanto concerne i professionisti per i quali è prevista l'iscrizione in appositi albi o elenchi, oltre ai registri prescritti dall'art. 19 del citato decreto n. 600, essi devono tenere e conservare il repertorio annuale della clientela di cui all'art. 3, comma 2, del decreto n. 853 e con le modalità di cui al successivo comma 3 dello stesso articolo.

Il repertorio deve essere vidimato e bollato prima di essere posto in uso, in virtù del rinvio contenuto nell'art. 22 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 agli articoli 2219 e 2215 del codice civile, ma non va sottoposto alla vidimazione annuale. Esso deve essere tenuto in forma di rubrica alfabetica, tenendo conto della prima lettera del cognome di ciascun cliente.

Nel repertorio debbono essere annotate le generalità (cognome, nome, luogo e data di nascita se persona fisica; denominazione o ragione sociale, per le società e gli enti) e l'indirizzo dei soggetti ai quali l'esercente presta la sua opera nel periodo di imposta, con la indicazione dell'oggetto e della data di inizio delle prestazioni. Nel caso in cui chi attribuisce l'incarico è soggetto diverso dal beneficiario, il rapporto si svolge con il primo, che costituisce il soggetto da indicare (per esempio, cliente è USL per le prestazioni a favore degli assistiti).

Per i rapporti professionali continuativi (per esempio, consulenza di carattere continuativo o tenuta della contabilità) è sufficiente l'indicazione dell'inizio della prestazione o, per i rapporti in corso all'inizio dell'anno, l'indicazione del suo permanere. Per i rapporti che hanno un oggetto specifico (per esempio, assistenza in giudizio o assistenza contrattuale non rientrante in un rapporto di consulenza continuativa o consulto medico non inquadrabile in prestazioni di assistenza di natura continuativa) va annotato l'oggetto dell'incarico (nell'esempio fatto, per ciascun grado del giudizio). In nessun caso occorre siano annotati i singoli atti relativi allo svolgimento della prestazione.

Ai sensi dell'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 3 del decreto-legge n. 853, nel testo modificato dalla legge di conversione, l'annotazione deve essere effettuata entro quindici giorni dalla data di inizio delle prestazioni ovvero, per quelle in corso all'inizio dell'anno, entro il 31 gennaio 1985. Il termine di quindici giorni è elevato a novanta giorni per le prestazioni iniziate nel primo semestre dell'anno 1985, mentre quello del 31 gennaio 1985, è fissato al 31 marzo del 1985 per le prestazioni in corso all'inizio di tale anno.

Con riferimento alle disposizioni di cui al combinato disposto dei commi 23 e 24 dell'art. 2 del decreto n. 853, si precisa che, nell'ipotesi di cui al comma 3 dell'art. 19 del decreto n. 600, concernente la tenuta dei registri distinti per gli incassi e per i pagamenti, i soggetti che si avvalgono della citata disposizione adempiono anche agli obblighi relativi alle scritture contabili prescritte ai fini IVA, sempreché i cennati registri contengano tutti i dati richiesti dal decreto del Presidente della Repubblica n. 633 e siano tenuti con le modalità previste dallo stesso decreto. In tal modo è soddisfatto l'obbligo di cui al comma 24 dell'art. 2.

18 - *Dichiarazione annuale* 1984.

Si è già precisato che il mezzo con il quale può essere esercitata la facoltà di opzione per il regime ordinario, salvo per i soggetti che esercitano le attività di cui al comma 8 dell'art. 2, è la dichiarazione annuale dell'IVA relativa all'anno 1984.

Da qui l'importanza che assume, per gli effetti che ne possono derivare, il rispetto del termine di presentazione della dichiarazione stessa.

E' noto che il periodo per la presentazione della dichiarazione annuale, dal 1° gennaio al 5 marzo, previsto dall'art. 28 del decreto n. 633, circoscritto, con il comma 31 dell'art. 2 del decreto n. 853, al periodo compreso tra il 25 gennaio ed il 5 marzo 1985, è stato, in sede di conversione del decreto medesimo, stabilito nel periodo compreso tra il 20 febbraio ed il 5 marzo 1985.

Tale periodo utile per la presentazione della dichiarazione annuale ha subito ulteriore variazione con l'articolo unico della legge 1° marzo 1985, n. 48, quanto al termine finale che è stato fissato al 31 marzo 1985, relativamente ai contribuenti ammessi al regime forfetario ai fini dell'IVA con esclusione, quindi, dei soggetti che esplicano le attività di cui al comma 8 dell'art. 2.

E' stato inoltre prorogato, per i medesimi contribuenti, se tenuti agli adempimenti mensili, al 31 marzo 1985 il termine finale per la liquidazione e il versamento dell'imposta per il mese di gennaio 1985.

Possono pertanto usufruire del maggior termine del 31 marzo 1985 per la presentazione della dichiarazione annuale 1984 soltanto i soggetti ammessi al nuovo regime forfetario IVA sulla base dei presupposti previsti dal citato decreto n. 853, a nulla rilevando poi la circostanza che i medesimi optino o meno per il regime ordinario.

E' appena il caso di precisare che il termine del 31 marzo per la presentazione della dichiarazione annuale, la quale, come è noto, comprende l'imposta dovuta per il quarto trimestre 1984 per i soggetti con volume d'affari non superiore a 480 milioni di lire, vale anche per i relativi versamenti per il collegamento esistente tra entrambi i termini.

Deve ritenersi rimasto fermo, per tutti gli altri contribuenti, il termine del 5 marzo 1985 sia per la dichiarazione che per il versamento annuale relativi all'anno 1984, e sia per la liquidazione e il versamento relativi al mese di gennaio 1985.

Si richiama l'attenzione sulla disposizione di cui alla seconda parte del primo comma dell'articolo unico della legge 1° marzo 1985, n. 48, la quale stabilisce che i contribuenti che si avvalgono del regime forfetario devono tener conto nella dichiarazione annuale 1984 dell'imposta afferente gli acquisti di beni e servizi, indetraibile a norma del comma 7 dell'art. 2 del decreto n. 853 se computata in detrazione nella liquidazione del mese di dicembre 1984.

Infatti, ai sensi del citato comma 7, l'imposta afferente gli acquisti di beni diversi da quelli strumentali ammortizzabili in più di tre anni, risultante da fatture registrate nel mese di dicembre, è ammessa in detrazione a condizione che i beni siano stati consegnati entro il mese stesso; analogamente, la disposizione prevede l'ammissibilità della detrazione dell'imposta afferente gli acquisti di servizi risultanti da fatture registrate nel mese di dicembre 1984 a condizione che i corrispettivi siano stati pagati entro lo stesso mese.

Quanto alle modalità di contabilizzazione in sede di dichiarazione annuale, trattandosi di variazioni di sola

imposta, possono essere utilizzati, in alternativa, il codice 55 preceduto dal segno positivo o il codice 75 con il segno negativo.

Si fa presente infine che, per espressa disposizione legislativa, le dichiarazioni relative all'anno 1984 presentate o spedite anteriormente al 20 febbraio 1985, si considerano a tutti gli effetti presentate a tale data.

19 - *Tabella A - Percentuali forfetarie di detrazione.*

Come già si è detto, per i contribuenti forfetari la determinazione dell'IVA dovuta è calcolata riducendo l'imposta, relativa alle operazioni imponibili effettuate, delle percentuali indicate nella tabella *A*.

Va sottolineata l'importanza della disposizione contenuta nella prima nota apposta in calce alla tabella *A*, ai sensi della quale la detrazione forfetaria si applica soltanto sull'IVA relativa alle operazioni imponibili indicate nella dichiarazione annuale.

La norma esclude, quindi, che la determinazione di maggiori corrispettivi di operazioni imponibili in sede di accertamento si refletta anche sull'ammontare delle detrazioni spettanti: queste non potranno essere aumentate corrispondentemente ai maggiori corrispettivi accertati, ma resteranno sempre quelle indicate dal contribuente nella dichiarazione annuale.

Il medesimo principio vale anche, per esplicito richiamo, ai fini della tabella *B* per la determinazione del reddito imponibile.

Si tratta dell'applicazione, in questi casi specifici, di principi che, in materia di IVA, sono dettati negli articoli 28, penultimo comma, 55, primo comma e 59, ultimo comma del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 e, in materia di reddito di impresa, dagli ultimi due commi dell'art. 74 del decreto n. 597.

Le misure delle percentuali sono state indicate nelle tabelle tenuto conto della diversità, oggettivamente valutabile, delle varie situazioni in cui operano i contribuenti.

Si è tenuto, cioè, conto sia della circostanza che taluni di essi operano con largo impiego di materie prime, semilavorati e componenti rispetto ad altri che operano con impiego prevalente del fattore lavoro, oltre ad eventuali materiali di consumo, sia della circostanza, nello ambito di ciascuna delle due grandi categorie di attività (produzione di beni e produzione di servizi) della diversità di alcuni particolari settori che esigeva il riconoscimento di differenti percentuali di detrazione.

In sostanza il criterio logico adottato nella determinazione delle suddette percentuali è stato quello di tener conto, sulla base dei dati disponibili, del carico fiscale sopportato mediamente nei vari settori di attività per gli acquisti e le importazioni dei beni e servizi effettuati nell'esercizio di impresa o di arti e professioni per produrre i beni o rendere i servizi.

Sulla base del cennato criterio la tabella *A* fissa, in via generale, nella misura del 45 per cento la percentuale di detrazione per l'attività di produzione di beni (n. 1) e nella misura del 25 per cento per quella di produzione di servizi (n. 9). Tuttavia nell'ambito delle attività di produzione di beni e di produzione di servizi sono disposte talune percentuali di detrazione diversificate con riferimento alla natura dei beni oggetto dell'attività esercitata (n. 2, 3, 4 e 5) o alla natura dei servizi prestati (n. 6, 7 e 8) anche in relazione ai beni che in connessione con i servizi vengono forniti o che hanno carattere strumentale nell'esecuzione della prestazione.

Per produzione di beni deve intendersi quella attività che è caratterizzata da un ciclo produttivo semplice o complesso, artigianale o industriale, consistente in un insieme di operazioni economiche e tecniche mediante le quali dalle materie prime, i semilavorati e i componenti acquisiti si realizza il prodotto vendibile.

Così, con riferimento a particolari settori, si ha produzione di beni, nell'ipotesi di impresa di costruzione, anche allorquando la stessa costruisca in dipendenza di contratto di appalto con l'impiego, beninteso, di propri prodotti, beni e materie necessari per la realizzazione sia dei fabbricati che di altre opere edili, quali fognature e gasdotti.

E' produzione di beni, altresì, sempre a titolo indicativo, la produzione del pane, anche se il prodotto viene venduto al minuto.

Per altro verso la realizzazione con relativa fornitura degli impianti idrici, elettrici, sanitari, nonché di infissi, pavimenti, ecc., ovviamente con fornitura dei medesimi, non si configura come ipotesi di produzione di beni, bensì come attività di « installazione impianti » di cui alla voce n. 6 della tabella *A*, per la quale è prevista la detrazione del 35 per cento.

Rientrano nell'ambito delle produzioni di servizi di cui alla voce 9 della tabella *A*, per la quale è prevista la detrazione del 25 per cento, le attività aventi per contenuto prestazioni di fare ancorché, per la loro esecuzione, ci sia impiego strumentale di beni, materie prime o materiali di consumo: così rientrano in tale voce, a titolo esemplificativo, le attività dei laboratori fotografici, copisterie, rilegatoria di libri, tintoria, lavanderia, stireria, i servizi di pulizia, di nettezza urbana, le agenzie di recapito, i servizi per l'estetica e l'igiene della persona.

Nell'ambito delle prestazioni di servizi per i soggetti che esercitano l'attività di riparazione e manutenzione la detrazione forfetaria è stata determinata nella misura del 32 per cento e rientrano in tale settore i meccanici, i carrozzieri, gli idraulici, gli elettricisti e in genere le officine ed i laboratori per riparazioni e manutenzioni di ogni tipo.

Si forniscono inoltre talune precisazioni in relazione a specifici quesiti formulati da operatori interessati.

1) *Commercio al minuto di latte e latticini.*

Rientra nella voce n. 13 della tabella *A* (percentuale di detrazione 83 per cento) l'attività di commercio al minuto di latte fresco, non concentrato, né zuccherato, confezionato per la vendita al minuto, compresi lo yogurt, képhir e le creme di latte, nonché i latticini, quali le mozzarelle, esclusi comunque il burro ed i formaggi, tanto duri che molli.

2) *Commercio al minuto di articoli per abbigliamento.*

Rientra nella voce n. 15 (percentuale di detrazione 56 per cento) l'attività di commercio al minuto di articoli per abbigliamento per uomo, donna, ragazzi e neonati, quali biancheria intima, confezioni, compresi gli abiti da lavoro e gli abiti sportivi, camicie, cravatte, pullovers, calze, calzature, comprese le pantofole, cappelli, guanti, ombrelli, bretelle, cinture, sciarpe e borse.

3) *Commercio al minuto di elettrodomestici e televisori.*

L'attività di commercio al minuto di elettrodomestici e televisori di cui alla voce n. 22 (percentuale di detrazione 74 per cento) comprende anche le eventuali prestazioni accessorie di trasporto e di posa in opera.

4) *Tra gli esercizi «similari» di cui alla voce n. 31 (percentuale di detrazione 40 per cento) rientrano anche le rosticcerie.*

5) *Bar, caffé, gelaterie, pasticcerie ed esercizi similari per la somministrazione al pubblico, anche con vendita al pubblico.*

La particolare detrazione forfetaria del 35 per cento di cui alla voce n. 32 riguarda gli esercenti che effettuano somministrazioni di alimenti e bevande al pubblico, a nulla rilevando che gli stessi siano consumati effettivamente nell'esercizio ovvero asportati.

In proposito devesi far presente che se gli esercenti le suddette attività effettuano collateralmente anche cessioni di beni acquistati per la rivendita (panettoni, torroni, bottiglie di liquore, cioccolatini, ecc.) per questa attività sono da comprendere nel n. 12 della tabella *A* e pertanto per essa fruiscono della percentuale di detrazione ivi prevista, sempre che siano osservate le disposizioni in ordine alla separata annotazione dei corrispettivi relativi a ciascuna attività.

Quanto alle pasticcerie, per i beni di propria produzione, esse fruiscono della detrazione di cui al n. 1 della tabella *A*, con esclusione naturalmente dei prodotti oggetto di somministrazione.

6) *Altri servizi di impresa.*

La voce n. 37 (percentuale di detrazione 25 per cento) è residuale rispetto alle altre attività di servizi e come tale riguarda quelle non altrove classificabili, quali ad esempio la gestione di case di cura, cliniche, palestre, campi da tennis, ecc.

Come stabilisce la nota apposta alla tabella *A*, per l'applicazione delle percentuali devesi tener conto dell'attività esercitata, prescindendo dalle prestazioni di carattere accessorio od occasionali che vanno a confluire nell'attività principale.

Le varie attività elencate nella tabella *A* devono essere considerate oggettivamente e non correlate con i codici di attività IVA indicati dai contribuenti nelle dichiarazioni annuali. In altri termini, per la individuazione delle singole attività si dovrà avere riguardo esclusivamente alla natura dei beni di fatto prodotti o commercializzati, o delle prestazioni di servizio rese, prescindendo anche dalla natura delle autorizzazioni amministrative.

I chiarimenti forniti valgono ovviamente anche per le identiche voci della tabella *B* del decreto n. 853.

La citata tabella *A* stabilisce altresì nelle note che:

*a*) per le imprese artigiane iscritte all'albo previsto dalla legge 25 luglio 1956, n. 860, le percentuali indicate ai numeri 1 (produzione di beni), 6 (installazione di impianti), 7 (riparazione e manutenzione), 8 (attività di sola lavorazione senza alcun impiego di materiale o impiegando esclusivamente materiali forniti dai committenti) e 9 (produzione di servizi) sono aumentate di due punti;

*b*) ai contribuenti che nei comuni con non più di mille abitanti (escluse le stazioni di cura, soggiorno e turismo) esercitano il commercio al minuto di prodotti alimentari promiscuamente con altri beni, è data facoltà di calcolare la riduzione con il coefficiente unico del 75 per cento;

*c*) le percentuali indicate ai numeri 28 (alberghi ed altri complessi ricettivi con ristorante), 29 (alberghi ed altri complessi ricettivi senza ristorante) e 30 (alberghi ed altri complessi ricettivi stagionali con prevalente trattamento di pensione) sono aumentati di due punti per gli alberghi ed altri complessi ricettivi situati in zone montane ed aventi funzionamento invernale per almeno settanta giorni.

Quanto alle note apposte alle voci n. 39 e n. 41 rispettivamente delle tabelle *A* e *B*, concernenti la determinazione delle attività artistiche e professionali che richiedono l'impiego di materiali di consumo in misura rilevante, è stato emanato il decreto ministeriale 30 gennaio 1985, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 27 del 1° febbraio successivo.

20 - *Tabella* C.

Si è avuto modo più volte di fare cenno alla tabella *C* allegata al decreto n. 853 concernente l'elenco delle attività che consentono agli esercenti delle stesse di poter optare per la determinazione dell'imposta sul valore aggiunto nei modi ordinari soltanto agli effetti dell'IVA.

Per la individuazione delle attività devesi far riferimento ai relativi codici indicati nella detta tabella a fianco di ciascuno di esse, significando che le voci 2 e 3 si riferiscono alle attività di costruzione totale o parziale delle opere ivi indicate e che la voce n. 4, oltre all'attività di produzione industriale del pane, comprende anche l'attività di produzione svolta per la vendita al minuto.

Si sottolinea che, in forza della disposizione contenuta nel comma 27 dell'art. 2 del decreto n. 853, nei confronti dei soggetti di imposta che svolgono le attività indicate nella tabella *C* allegata al decreto stesso, qualora attestino falsamente nella dichiarazione IVA relativa all'anno 1984 ovvero nella dichiarazione di inizio dell'attività di esercitare in via prevalente o esclusiva una delle attività specificate nella suddetta tabella, è prevista la pena della reclusione da sei mesi a cinque anni, nonché la multa da 5 a 10 milioni di lire (art. 4 del decreto-legge n. 429/1982).

* * *

Si fa riserva di ulteriori illustrazioni, sia per maggiore svolgimento di taluni argomenti che formano oggetto della presente circolare, sia per l'esame degli altri aspetti del provvedimento.

* * *

Gli uffici in indirizzo e le associazioni di categoria interessate sono pregate di dare la massima diffusione, anche a mezzo della stampa locale, al contenuto della presente circolare.

*Il Ministro*: VISENTINI

(1607)

ERNESTO LUPO, *direttore*

DINO EGIDIO MARTINA, *redattore*
FRANCESCO NOCITA, *vice redattore*

(6651130/14) Roma - Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato - S.